

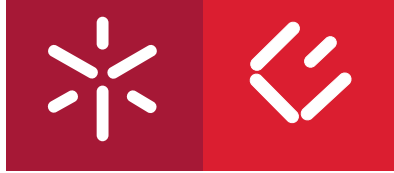
Universidade do Minho

Escola de Economia e Gestão

Ana Isabel Carmona Pereira Louro

**A Conformidade e a Fiabilidade da
Informação Contabilística nas Instituições de
Ensino Superior Português**

Novembro de 2007



Universidade do Minho

Escola de Economia e Gestão

Ana Isabel Carmona Pereira Louro

**A Conformidade e a Fiabilidade da
Informação Contabilística nas Instituições de
Ensino Superior Português**

Dissertação de Mestrado em
Administração Pública Especialização em Gestão Pública

Trabalho efectuado sob a orientação do
Professor Doutor João Baptista da Costa Carvalho

Novembro de 2007

Declaração

Nome:

Ana Isabel Carmona Pereira Louro

Endereço Electrónico:

analouro@esald.ipcb.pt

Número do Bilhete de Identidade:

10826226

Título da Dissertação:

A Conformidade e a Fiabilidade da Informação Contabilística nas Instituições de Ensino Superior Português

Orientador:

Professor Doutor João Baptista da Costa Carvalho

Ano de Conclusão:

Novembro de 2007

Designação do Mestrado

Administração Pública, Gestão Pública, Universidade do Minho

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO INTEGRAL DESTA TESE APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE.

Universidade do Minho, 02 de Novembro de 2007

(Ana Isabel Carmona Pereira Louro)

AGRADECIMENTOS

É sempre tarefa árdua agradecer, pois existe a possibilidade de esquecer alguém a quem deveríamos ter agradecido e não o fizemos, ou uma ajuda ou gesto que merecia especial destaque e não foi enlevado.

Por inúmeras razões, sejam de cariz pessoal ou profissional, não posso deixar de contemplar alguns agradecimentos.

Agradeço:

- Ao meu pai José, à minha mãe Maria e ao meu companheiro Pedro, pelo apoio e compreensão, pois se não fossem eles talvez não estivesse neste momento a efectivar estes agradecimentos;

- Ao Professor Doutor João Baptista da Costa Carvalho, por ter aceitado ser meu orientador, pela sua incansável ajuda, e por ter sempre uma palavra para me fazer continuar, assim como pelo seu aconselhamento nas correcções necessárias a efectuar a esta dissertação;

- Ao Instituto Politécnico de Castelo Branco e à Escola Superior de Saúde Dr. Lopes Dias, pela oportunidade e pelo apoio;

- Ao Tribunal de Contas, pela oportunidade de efectuar, nas suas instalações, a recolha dos dados para este estudo empírico;

- Às entidades públicas que atenderam os pedidos de informação sobre algumas questões em relação à sua prestação de contas;

- A todos os que, mesmo considerando ser esta uma tarefa de difícil trato, pelo facto de se tratar de análise de dados relativos à contabilidade de serviços públicos, e por isso, difícil de obter, me encorajaram a continuar.

Muito bem haja a todos.

RESUMO

A modernização da Administração Pública tem vindo ao longo dos anos a empreender programas de reforma e modernização administrativa, nos quais a implementação de novos sistemas contabilísticos, que coadunem o controlo do cumprimento da legalidade, o controlo orçamental, financeiro e patrimonial, bem como o controlo do cálculo e análise dos custos e proveitos por produto, serviço ou actividade, têm vindo a despoletar. Nesse âmbito, surge o Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação.

Com esta dissertação, subordinada ao tema **“A Conformidade e Fiabilidade da Informação Contabilística nas Instituições de Ensino Superior Português”**, pretende-se aferir de que forma está a ser feita a implementação do Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação, através da análise à prestação de contas das instituições de ensino superior, se está a ser feita de acordo com as directrizes emanadas pelo Tribunal de Contas, e ao mesmo tempo, seguindo o preceituado no plano atrás referenciado. Especificamente, pretende-se verificar se existem diferenças significativas nos grandes grupos delineados: Universidades, Institutos Politécnicos, Serviços de Acção Social e Escolas não Integradas, e nas áreas por cada um ministradas.

A metodologia adoptada foi a de um estudo de caso, através da análise directa das diversas contas de gerência do ano 2004, das Universidades, Institutos Politécnicos, Serviços de Acção Social, Escolas não Integradas e Outros.

Palavras-chave: Demonstrações Financeiras, Informação Contabilística, Fiabilidade, Conformidade, Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação.

ABSTRACT

The modernisation of the Public Administration has undertaken reform programmes and administrative modernisation since some time. Within this period, the implementation of new accounting systems with the purpose of controlling the fulfilment of legal aspects, as well controlling the budget, financial and patrimonial aspects, have appeared. These systems also control the calculation and analysis of the costs and advantages per product, service or activity. Therefore, the Accounting Official Plan for the Educational Sector has been defined.

With this essay – **“The Conformity and Reliability of the Accounting Information in the Portuguese Graduate Educational Institutions”**, It is intended to estimate which way the implementation of the accounting official plan has been done in the educational sector, analysing their accounts and if they are being done according to the main directives of the Official Account Court. Specifically, It is also wanted to verify whether there are relevant differences in the studied groups: Universities, other Graduate Educational Schools, Social Care Service and non-integrate schools; and in the areas of which one is competent for.

The methodology used was the study of a specific case, by the direct analysis of the several management accounts of Universities, other Graduate Educational schools, Social Care Service, Non-integrate schools and others during the year 2004.

Key Works: Financial Demonstrations, Accounting Information, Conformity and Reliability, Accounting Official Plan for the Educational Sector.

INDICE GERAL

AGRADECIMENTOS	iii
RESUMO	v
ABSTRACT	vii
INDICE GERAL	ix
INDICE DE QUADROS	xi
INDICE DE GRÁFICOS	xiii
INDICE DE FIGURAS	xv
SIGLAS UTILIZADAS	xvii
INTRODUÇÃO	21
JUSTIFICAÇÃO DA RELEVÂNCIA DO TEMA	25
PARTE A – REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	29
CAPÍTULO I – CONCEITOS	29
1.1. NOVA GESTÃO PÚBLICA	29
1.2. CONTABILIDADE E CONTABILIDADE PÚBLICA	35
1.3. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E PRESTAÇÃO DE CONTAS	39
1.4. INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA	43
1.5. FIABILIDADE E CONFORMIDADE	45
1.6. NORMALIZAÇÃO E HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA	48
1.7. NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE	53
1.8. ORÇAMENTO E CONTA GERAL ESTADO	57
1.9. AUTONOMIA	61
1.10. ORGANISMOS DE REPORTE DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA	64
CAPÍTULO II – O PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE PARA O SECTOR DA EDUCAÇÃO	67
2.1. A CONTABILIDADE DO SECTOR PÚBLICO EM PORTUGAL	67
2.2. ÂMBITO DE APLICAÇÃO DO POCE	69
2.3. OBJECTIVOS E CARACTERÍSTICAS	70
2.4. A PRESTAÇÃO DE CONTAS	74
2.4.1. Objectivos	74
2.4.2. As Instruções n.º 1/2004 do Tribunal de Contas	75
2.4.3. O Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação	77
2.4.4. Balanço	78
2.4.5. Demonstração de Resultados	80
2.4.6. Mapas de Execução Orçamental de Despesa e Receita	81
2.4.7. Mapa Fluxos Caixa ou Demonstração de Fluxos de Caixa	82
2.4.8. Anexos às Demonstrações Financeiras	83
2.4.9. Relatório de Gestão	84
2.4.10. Parecer do Órgão Fiscalizador e Certificação Legal de Contas	86

2.4.11. Outros Mapas.....	87
2.5. IMPLEMENTAÇÃO.....	88
PARTE B – ESTUDO EMPÍRICO	93
CAPÍTULO III – CLASSIFICAÇÃO DO ESTUDO EMPÍRICO.....	93
3.1. INTRODUÇÃO	93
3.2. CLASSIFICAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO.....	94
3.3. MÉTODO DE RECOLHA E DE ANÁLISE DE DADOS	102
3.4. CONDICIONANTES E LIMITAÇÕES	107
3.5. ESTUDOS JÁ REALIZADOS.....	109
3.6. DEFINIÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DA POPULAÇÃO.....	110
3.7. TESTES ESTATÍSTICOS IMPLEMENTADOS	114
CAPÍTULO IV – ANÁLISE DE RESULTADOS.....	115
4.1. ANÁLISE RESULTADOS.....	115
4.1.1. Implementação vs não implementação – Situação geral.....	117
4.1.2. Fiabilidade e Conformidade	121
4.1.2.1. Fiabilidade	122
4.1.2.2. Conformidade	141
4.1.3. Mapas de remessa obrigatória ao Tribunal de Contas.....	153
4.1.4. Controlo Interno	159
4.1.5. Contabilidade Analítica	161
4.1.6. Consolidação de Contas	163
CONCLUSÃO	167
RECOMENDAÇÕES.....	171
BIBLIOGRAFIA CITADA.....	173
LEGISLAÇÃO	189
APÊNDICES	193

INDICE DE QUADROS

Quadro 1.	Objectivos dos subsistemas contabilísticos	72
Quadro 2.	Definição dos grupos	115
Quadro 3.	Definição das Áreas de Ensino / SC e SAS	116
Quadro 4.	POCE vs Não POCE em números.....	117
Quadro 5.	Distribuição da Amostra em estudo.....	120
Quadro 6.	Resumo dos parâmetros de Fiabilidade e Conformidade.....	121
Quadro 7.	Medidas de Tendência Central e de Dispersão - Fiabilidade	122
Quadro 8.	Distribuição do nível de Fiabilidade	123
Quadro 9.	Validação da Amostra por grupo	124
Quadro 10.	Estatística Descritiva - Fiabilidade por grupo	125
Quadro 11.	Estatística Descritiva - Fiabilidade por grupo (SAS integrados)	129
Quadro 12.	ANOVA - Análise das médias do nível de Fiabilidade entre os grupos	130
Quadro 13.	Comparações Múltiplas.....	131
Quadro 14.	Aceitação/Rejeição H ₀	132
Quadro 15.	Teste da Homogeneidade de Variâncias na Fiabilidade.....	132
Quadro 16.	Teste t de Igualdade de Médias entre os grupos.....	133
Quadro 17.	Frequência das Áreas de Ensino / SC e SAS	135
Quadro 18.	Medidas de Tendência Central e de Dispersão da Fiabilidade por Áreas de Ensino/SC e SAS	136
Quadro 19.	Habilitações Académicas dos RH.....	137
Quadro 20.	Relação entre o nível de fiabilidade e as habilitações dos RH envolvidos na implementação do POCE	138
Quadro 21.	Frequência da Formação, Profissional ou Académica, na área	138
	da Contabilidade Pública.....	138
Quadro 22.	Relação entre o nível de fiabilidade e a formação, profissional ou académica, na área da contabilidade pública, dos RH envolvidos na implementação do POCE	139
Quadro 23.	Frequência de formação acerca do POCE antes da sua implementação.....	139
Quadro 24.	Relação entre o nível de fiabilidade e a formação acerca do POCE que os RH envolvidos na implementação do POCE tiveram antes da sua implementação.....	140

Quadro 25. Validação da Amostra por grupo	141
Quadro 26. Medidas de Tendência Central e de Dispersão: Conformidade	141
Quadro 27. Distribuição do nível de Conformidade	142
Quadro 28. Estatística Descritiva - Conformidade por grupo.....	143
Quadro 29. Estatística Descritiva - Conformidade por grupo (SAS integrados)	144
Quadro 30. ANOVA - Análise das médias do nível de Conformidade entre os grupos.....	145
Quadro 31. Comparações Múltiplas.....	146
Quadro 32. Teste de Homogeneidade de Variâncias na Conformidade	147
Quadro 33. Teste t de igualdade de Médias entre os grupos.....	147
Quadro 34. Medidas de Tendência Central e de Dispersão da Conformidade.....	149
por área de ensino/SC e SAS	149
Quadro 35. Relação entre o nível de conformidade e as habilitações dos RH envolvidos na implementação do POCE	151
Quadro 36. Relação entre o nível de conformidade e a formação, profissional ou académica, na área da contabilidade pública, dos RH envolvidos na implementação do POCE.....	151
Quadro 37. Relação entre o nível de conformidade e a formação acerca do POCE que os RH envolvidos na implementação tiveram	152
Quadro 38. Apresentação do Balanço.....	153
Quadro 39. Frequência dos parâmetros em análise no Balanço.....	154
Quadro 40. Cálculo da Amortização Anual	156
Quadro 41. Comparação entre contas POC e Contas Orçamentais	156
Quadro 42. Apresentação da demonstração de Fluxos de Caixa.....	157
Quadro 43. Anexos às Demonstrações Financeiras.....	158
Quadro 44. Implementação do Sistema de Controlo Interno	160
Quadro 45. Implementação da Contabilidade Analítica.....	162
Quadro 46. Implementação da Consolidação de Contas.....	165

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1.	Distribuição por grupos da amostra a analisar	104
Gráfico 2.	POCE vs Não POCE em percentagem	118
Gráfico 3.	Distribuições das entidades que não aplicam o POCE	118
Gráfico 4.	Distribuição das entidades que aplicam o POCE	119
Gráfico 5.	Distribuição da amostra em estudo em percentagem	120
Gráfico 6.	Distribuição das entidades excluídas	120
Gráfico 7.	Diagrama “Caixa Bigodes” - Fiabilidade por grupo.....	127
Gráfico 8.	Diagrama “Caixa Bigodes” - Fiabilidade por grupo (SAS integrados)	127
Gráfico 9.	Nível de Fiabilidade por grupos.....	133
Gráfico 10.	Fiabilidade por sub grupo.....	134
Gráfico 11.	Distribuição por Área de Ensino/ SC e SAS	135
Gráfico 12.	Variação da Fiabilidade por Área de Ensino/ SC e SAS.....	137
Gráfico 13.	Diagrama de “bigodes” da conformidade por grupo (SAS integrados)	145
Gráfico 14.	Nível de Conformidade por grupos	148
Gráfico 15.	Nível de Conformidade por Áreas de Ensino / SC e SAS.....	149
Gráfico 16.	Distribuição da Conformidade por área de ensino/SC e SAS.....	150

INDICE DE FIGURAS

Figura 1.	Organismos Internacionais normalizadores para as entidades públicas.....	50
Figura 2.	Orçamento.....	58
Figura 3.	Elementos do Balanço	78

SIGLAS UTILIZADAS

AAA *American Accounting Association*

ADSE Direcção Geral de Prestação Social aos Funcionários e Agentes da Administração Pública

AECA *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*

AICPA *American Institute of Chartered Public Accountants*

AP Administração Pública

AR Assembleia da República

ASB *Accounting Standards Board*

CC Consolidação de Contas

CGA Caixa Geral de Aposentações

CGE Conta Geral do Estado

CIBE Cadastro e Inventário dos Bens do Estado

CNC Comissão de Normalização Contabilística

CNCAP Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública

CRP Constituição da República Portuguesa

CSP Comité do Sector Público

CTOC Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas

DFC Demonstração de Fluxos de Caixa

DGO Direcção-Geral do Orçamento

DGT Direcção Geral do Tesouro

DL Decreto-Lei

DR Demonstração de Resultados

FASB *Financial Accounting Standards Board*

FMI Fundo Monetário Internacional

GASB *Governmental Accounting Standards Board*

GFCES Gabinete de Gestão Financeira da Ciência e Ensino Superior

IAS *International Accounting Standards*

IASB *International Accounting Standards Boards*

IASC *International Accounting Standards Committee*

ICAC *Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas*

IFAC *International Federation of Accountants Committee*

IFRS *International Financial Reporting Standards*

IGES Inspeção-Geral da Ciência e Ensino Superior

MCES Ministério da Ciência e Ensino Superior

INA Instituto Nacional de Administração

IPSAS *International Public Sector Accounting Standards*

IRC Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas

LEO Lei do Enquadramento Orçamental

NC Normalização Contabilística

NCGA *National Council on Governmental Accounting*

NGP Nova Gestão Pública

NIC Normas Internacionais de Contabilidade

NICSP Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público

OCDE Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OE Orçamento do Estado

OEC *Ordre des Experts Comptables*

OF Órgão fiscalizador

POC Plano Oficial de Contabilidade

POCE Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação

POCP Plano Oficial de Contabilidade Pública

POCAL Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POCISSSS Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social

POCMS Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde

PSC *Public Sector Committee*

RAFE Regime da Administração Financeira do Estado

RJIES Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior

RH Recursos Humanos

ROC Revisor Oficial de Contas

SCI Sistema de Controlo Interno

SFA Serviços e Fundos Autónomos

SIC Sistema de Informação Contabilística

SIGO Sistema de Informação e Gestão Orçamental

SPSS *Statistics Program for Social Sciences*

TC Tribunal de Contas

INTRODUÇÃO

Desde a última década, que se assiste a uma reforma do modelo de gestão financeira dos organismos públicos, incluindo a substituição da contabilidade na base de caixa para a contabilidade na base do acréscimo. Nos diversos organismos públicos tem-se vindo a implementar sistemas contabilísticos, que permitem não só a verificação da legalidade, o controlo orçamental, financeiro e patrimonial, mas também a fiscalização dos custos e proveitos dos produtos, serviços ou actividades. Com este processo de reforma, pretende-se que o novo sistema de Contabilidade Pública constitua um instrumento de gestão, que permita o controlo financeiro e a disponibilização de informação aos seus utilizadores. Este novo sistema irá permitir à Administração Pública atingir objectivos, que vão desde a melhoria do processo de decisão a uma maior transparência na performance da execução e na aplicação dos fundos públicos. Neste contexto, surgem diversos Planos¹ de Contabilidade para o sector público: o POCP, o POCAL, o POCE, o POCMS e o POCISSSS.

Ser interveniente num processo de implementação do POCE, despertou a ideia² para realizar este trabalho de investigação, e pareceu oportuna, na medida em que não existem estudos globais sobre os resultados desta implementação a nível nacional. A escolha do ano 2004 não foi aleatória, prendeu-se com o facto de as contas a apresentar no Tribunal de Contas desse ano terem por base novas instruções³, e aquando da recolha de dados (Novembro de 2005 a Janeiro de 2006), serem as únicas disponíveis, dado que as contas das entidades só são entregues em Maio⁴ de cada ano, referentes ao transacto.

As instituições de Ensino Superior Público Português, apesar de estarem sujeitas, todas elas, à prestação de contas sob a alçada do POCE, não são todas iguais, podendo subdividi-las em grandes grupos, as Universidades, os Institutos Politécnicos, os Serviços de Acção Social e as Escolas não Integradas. Mesmo dentro destes designados de grandes grupos, existem subdivisões, uma vez que, por exemplo, as Universidades e os Institutos Politécnicos detêm no seu reduto várias faculdades e/ou escolas superiores, assim como englobam os Serviços de Acção Social.

¹ Acerca do aparecimento destes planos de contas, ver Carvalho (2004).

² A leitura de Carvalho et al. (2005 a) constitui um propulsor do tema desta dissertação.

³ Instruções n.º 1/2004 – 2ª Secção – Instruções para a organização e documentação das contas abrangidas pelo POCP e planos sectoriais.

⁴ Para a entrega da conta de gerência do ano de 2006, existiu um novo prazo de entrega face aos anos anteriores, o qual preconizava a entrega até 30 de Abril, nos termos do n.º 4º do artº 52º da Lei n.º 48/2006, de 29 de Agosto – quarta alteração à Lei de organização e processo do Tribunal de Contas, aprovada pela Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto.

O objectivo deste estudo subordinado ao tema “*A Conformidade e a Fiabilidade da Informação Contabilística nas Instituições de Ensino Superior Português*”, pretende aferir resposta às seguintes questões:

a) Como está a implementação do POCE nas instituições de Ensino Superior Público Português com autonomia administrativa e financeira?

b) A informação por ele relatada detém conformidade e fiabilidade?

c) Em cada um destes grandes grupos, o grau de implementação difere? Será a inserção num grupo público um factor determinante para a implementação do POCE?

d) Será que as habilitações académicas, que os recursos humanos directamente intervenientes no processo de implementação do POCE detêm, influenciam essa fiabilidade e conformidade?

e) Será que a formação, seja profissional ou académica, na área da contabilidade pública, dos intervenientes directos no processo de implementação do POCE, influencia essa fiabilidade e conformidade?

f) Será que, a frequência de formação profissional, pelos intervenientes directos na implementação do POCE, acerca do mesmo, antes da sua implementação, teve ou não influência sobre a fiabilidade e a conformidade da apresentação das demonstrações financeiras?

Estrutura

Pela especificidade do tema, entendeu-se distinguir, neste trabalho empírico, três partes como necessárias para o cabal esclarecimento do tema e apresentação de dados finais e conclusivos:

Capítulo I – Revisão da literatura – é destinado à apresentação de conceitos referentes a termos relacionados com Nova Gestão Pública, Fiabilidade, Conformidade, Demonstrações Financeiras; noções sobre a Contabilidade e a Contabilidade Pública, os seus objectivos e a Prestação de Contas por parte dos organismos públicos, a Normalização Contabilística e as Normas Internacionais de Contabilidade, são matérias também tratadas nesta parte.

Capítulo II – Plano Oficial para o Sector da Educação – no qual é efectuada a análise de forma sucinta de algumas funcionalidades inerentes ao mesmo, desde o âmbito, aos objectivos e características. É também efectuada uma explanação da Prestação de Contas que este plano de contabilidade enceta, desde os objectivos da mesma, à identificação e caracterização dos principais mapas.

Capítulo III – Estudo Empírico – é apresentado o modo como foram recolhidos os dados, a pertinência das questões, quer do plano de recolha directa, quer do questionário aplicado. A caracterização da população, bem como, os testes estatísticos a utilizar, são aspectos igualmente tratados com enfoque.

Capítulo IV - São apresentados os resultados dos dados obtidos na investigação, e efectuada uma breve exposição sobre os mesmos.

Metodologia

A metodologia adoptada foi a de um estudo de caso, através da análise directa às diversas contas de gerência das Universidades, Institutos Politécnicos, Serviços de Acção Social, Escolas não Integradas e Outros com autonomia administrativa e financeira, depositadas no Tribunal de Contas. Essa análise directa, foi efectuada mediante um guião (Apêndice 3) previamente delineado, o qual pretende aferir se as entidades estão a entregar as suas contas, mediante as instruções n.º1/2004 do TC, e ao mesmo tempo de acordo com as directrizes emanadas pelo POCE. Este guião está dividido em duas partes fundamentais, a análise da fiabilidade e a da conformidade.

Para delimitar a Fiabilidade, é feita uma análise aos mapas orçamentais, balanço e demonstração de resultados, de acordo com determinados parâmetros, definidos no guião anteriormente citado.

Por seu turno, no que concerne à Conformidade, para além dos mapas de índole orçamental, balanço e demonstração de resultados, são verificados os mapas de entrega obrigatória ao TC, o sistema de controlo interno, a existência ou não de contabilidade analítica, assim como a consolidação de contas.

Para consolidar alguns dados que inicialmente se previam estudar, foi redigido e aplicado um questionário (Apêndice 4), às entidades anteriormente enunciadas.

JUSTIFICAÇÃO DA RELEVÂNCIA DO TEMA

O aparecimento do POCE veio revolucionar a forma como ao nível das entidades públicas, se olhava para a contabilidade. A introdução de novos conceitos contabilísticos impôs, e continuará a impor, até à total normalização deste processo, transformações significativas ao nível dos sistemas de informação das instituições e dos procedimentos de controlo interno que suportam esses mesmos sistemas de informação, como é preconizado na introdução ao POCE através da Portaria n.º 794/2000, no final do ponto 1.1 que *“... o desenvolvimento das técnicas de gestão impôs novas exigências em termos de informação, nomeadamente contabilística, pelo que se tornou necessário dar continuidade à reforma da contabilidade pública ... que pressupôs a uniformização dos critérios contabilísticos e que consagra como requisitos gerais na autorização de despesas a verificação dos requisitos de economia, eficiência e eficácia, para além da conformidade legal e regularidade financeira.”*

Este trabalho de investigação visa um estudo orientado para um tema que hoje em dia tem vindo a ser discutido, em virtude do grau da sua importância. Podemos dizer que estamos perante uma das maiores revoluções ao nível da gestão financeira das Instituições de Ensino Superior, e todo este processo de adaptação leva o seu tempo e demora a ser consolidado, e mesmo a ser rentabilizado.

As questões sobre as quais irá incidir este estudo foram reveladas anteriormente e são a chave para a prossecução de um trabalho empírico, no qual a observação será a razão do conhecimento e constituirá o elemento central do processo de investigação.

Efectuar a avaliação da execução orçamental dos organismos e o acompanhamento da gestão dos mesmos, de acordo com o estipulado no POCE é fundamental para se saber como está a ser feita essa implementação? Se está a ser feita de acordo com o referido plano? E se a informação prestada pelas demonstrações financeiras é fiável?

Assim, e tendo em atenção o ambiente circundante à introdução ao POCE, à necessidade de se saber como está a implementação do mesmo, levou à questão que orienta a investigação no presente trabalho:

“Qual a conformidade e fiabilidade da informação prestada pela implementação do POCE nas Instituições de Ensino Superior Público Português?”

Esta questão levaria a respostas precisas de como seria essa conformidade e fiabilidade, e que taxa se lhe poderia atribuir. No entanto, e como já foi referido anteriormente, as instituições de ensino superior abrangem as Universidades, os Institutos Politécnicos, os Serviços de Acção Social, as Escolas não Integradas e Outros, pelo que estudar a conformidade e a fiabilidade da informação prestada pela

implementação do POCE, fará mais sentido se for feita ao nível de cada grupo, e por conseguinte, ao nível de cada subgrupo, considerando por exemplo, o Instituto Politécnico e as suas unidades orgânicas como um subgrupo. Verificar a conformidade e a fiabilidade da informação contabilística ao nível das áreas científicas que cada uma das entidades incorpora é também importante. Contudo, ir um pouco mais além, e saber que variáveis poderiam estar adstritas a essa mesma conformidade e fiabilidade, e que influências lhe confeririam, é de fulcral importância. Será que as habilitações académicas que os intervenientes directos na implementação do POCE detêm, ou a formação, seja académica ou profissional na área da contabilidade pública dos mesmos, tem relação directa com o nível de fiabilidade ou conformidade? Antes da implementação do POCE, muitos dos intervenientes no processo tiveram formação acerca das virtualidades do mesmo, será que a fiabilidade e conformidade da informação contabilística foi influenciada por isso? Respostas a estas questões é o que se pretende estudar e analisar neste estudo empírico.

A escolha da conta de gerência do ano de 2004 prende-se com o facto de ainda não existir um estudo que analise as várias vertentes do POCE. Como foi no ano de 2004 que o TC emitiu instruções sobre a organização e documentação das contas a apresentar pelos organismos e fundos autónomos, será interessante verificar como é que ocorreu a prestação de contas nesse ano.

PARTE A – REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

PARTE A – REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

CAPÍTULO I – CONCEITOS

1.1. NOVA GESTÃO PÚBLICA

“I suppose that no practical science is ever studied where there is no need to know it” (Shafritz e Hyde, 1997: 11)

A gestão pública pode ser traduzida como *“o conjunto de decisões dirigidas a motivar e coordenar as pessoas, com o objectivo de alcançar metas individuais e colectivas, tendo em conta as restrições juridico-políticas que condicionam e caracterizam a actividade pública.”* (Utrilla, 1996:53)

Os modelos de Gestão Pública têm-se sucedido ao longo dos tempos, muitas vezes associados às mudanças na concepção e ideologia do Estado. O Estudo da Administração Pública é algo que tem de ser delineado de acordo com critérios de eficiência e qualidade nos serviços que presta, desde o modelo clássico até aos nossos dias. Continuamente, são incutidas reformas aos modelos que vão surgindo, numa forma de se irem organizando ideias subjacentes a métodos de organização económica, política e mesmo social. Contudo, o aparecimento de um determinado modelo não pressupõe que o modelo anterior desapareça. A Administração Pública, ao longo dos tempos, tem sofrido a influência de vários modelos, sendo cada um autêntico *per si*. Surgem assim, no decorrer do tempo, os modelos de administração legal ou burocrática, de administração profissional, de administração política, com a teoria da *public choice*, o gestor público, similar ao *new public management*, e a governação como nova abordagem. (Rocha, 2001)

Falar de gestão pública implica falar do papel do Estado e da sua evolução. O Estado, após a Segunda Guerra Mundial, passou a intervir, racionalizando, ordenando e sistematizando a economia dos países, passando de um Estado, que se limitava a assegurar a ordem pública, a administração da justiça, a defesa e a realização de obras públicas, para um Estado que garante os serviços de saúde, educação e segurança social, estruturas estas que anteriormente deixava para outras entidades. O alargamento das funções do Estado levou a que surgisse o Estado de providência ou *welfare state*. A enorme dimensão estrutural e humana levou a que existisse uma derrapagem das contas públicas, resultando assim uma perda de competitividade das instituições públicas face às privadas. Neste seguimento, surgiu um novo

paradigma de gestão pública, o *new public management*⁵, que é um modelo de gestão empresarial. (Ribeiro, M.A., 2000)

Antes de passar a falar do novo modelo de gestão pública, é importante que se tenha em mente as delimitações⁶ da Gestão Pública tradicional:

- ✳ Ênfase na regulamentação, o que pressupunha o excesso de normas e regras;
- ✳ Gestão pública mais orientada para os políticos do que para os cidadãos;
- ✳ Organização inadequada, caracterizada por uma forte centralização na tomada de decisões, e uma concepção burocrática da actuação pública;
- ✳ Não existe uma definição clara e precisa dos objectivos, nem se efectua planeamento⁷ que permita a formulação de planos e políticas que contribuem para a concretização dos objectivos definidos;
- ✳ A selecção de pessoal é baseada em processos estandardizados, nos quais não há incentivos à evolução na carreira, pelo que se assiste à ausência de responsabilidades no que respeita a realização de objectivos e pouca motivação para a introdução de melhorias nos sistemas de gestão pública.
- ✳ A consolidação de contas da Administração Pública pressupunha o enquadramento teórico e a análise empírica. (Fernandes, 2000)

No entanto, diversas pressões de carácter económico, financeiro, político, ideológico, bem como o esgotamento das soluções protagonizadas pela Administração Tradicional proporcionaram as condições para o aparecimento de um novo modelo de gestão, a Nova Gestão Pública⁸. Esta baseia-se na introdução de mecanismos de mercado e na adopção de ferramentas de gestão privada, na promoção de competição entre fornecedores de bens e serviços públicos, na expectativa da melhoria do serviço para o cidadão, assim como no aumento da eficiência e na flexibilização⁹ da Gestão. (Araújo, 2002)

O enfoque de uma vertente empresarial para os modelos de gestão da administração pública, a aceleração da mudança evidenciada nos campos da tecnologia e das oportunidades comerciais (estimuladas pela liberalização dos mercados e pela globalização) obrigou todo o tipo de organizações a

⁵ Pollit (1995) compara o *New Public Management* a uma cesta de compras, onde cada país escolhe como encher em detrimento das características do sector público e dos valores que deseja promover.

⁶ Também Carvalho (1999) se pronuncia sobre as alterações da NGP.

⁷ Curto, médio ou longo prazo.

⁸ São muitos os autores que se debruçam sobre a NGP, ver também Niven (2003), Bernardes (2003), Bilhim (2000), Brignall e Modell (2000), Ryan (1999), Parker e Gould (1999).

⁹ Também Bilhim (2000) se debruça sobre a flexibilidade e a autonomia da gestão.

contemplar a inovação em todas as suas vertentes, sobretudo no que respeita à adaptação das práticas de gestão, como a reengenharia, a gestão da qualidade total ou o reposicionamento na cadeia de valor, face às novas condições. Em conformidade com esta tendência, e uma vez que a administração pública paulatinamente deixou de estar protegida da concorrência (devido à liberalização de mercados), e sobre pressão crescente para a melhoria dos serviços e redução de gastos (mediante restrições orçamentais), passou a recomendar-se a aplicação de algumas destas técnicas ao ambiente da gestão da administração pública. (Dobyns e Crawford, 1994)

Deste modo, a procura das melhores práticas do sector privado e a sua aplicação à Administração Pública começou a ser realizada nos Estado Unidos. A este enviusamento para as formas de gerir privadas, na prestação de serviços públicos, estão adstritas algumas características¹⁰ ou finalidades (Olias, 2001):

- ✳ Redução do tamanho do Sector Público;
- ✳ Maior autonomia e responsabilidade dos gestores (agência);
- ✳ *Empowerment* (delegação e descentralização);
- ✳ *Reinventing Government* (reengenharia);
- ✳ Ênfase nos resultados e na necessidade de serem medidos (Indicadores de Avaliação);
- ✳ Equilíbrio financeiro (utilizador-pagador);
- ✳ Orientação para os clientes;
- ✳ Formas de contratação de pessoal mais flexíveis;
- ✳ Qualidade na prestação dos serviços públicos;
- ✳ Transparência da informação.

Esta nova atitude de gestão tem vindo a despoletar através de várias formas: privatizações, abertura de novos mercados, alienação de participações públicas a privados, concessões de serviços públicos a privados, criação de empresas públicas, institutos, fundações, agências.

De acordo com Denhardt (1990), a trajectória do pensamento, no terreno da administração pública, tem evoluído no sentido de criar, criticar e melhorar modelos e princípios de mudança organizacional, nos níveis micro e macro-organizacional, desde o enfoque político-sociológico que privilegia, como ponto central, à tensão entre a política e a administração. Outros autores como Eliassen e Kooiman (1993) questionaram a noção de gestão pública, o significado da mesma, o papel que desempenha nos

¹⁰ Autores como Beringer, Chomiak e Russel (1986) ou Davis, Weller e Lewis (1989), Brignall e Modell (2000), entre outros, pronunciaram-se também acerca das características inerentes à nova gestão pública.

processos de reforma dos diferentes países. Stewart e Stewart (1994) evidenciam que a concepção de um modelo de gestão pública assenta numa dicotomia entre as características inerentes ao sector público e privado. Olsen (1991) e Rocha (2001¹¹) consideram que existe cada vez mais a tendência para as intercepções entre o público e o privado, constituindo o Estado a entidade que “dá expressão aos fins públicos.”

Por seu lado, Ospina (2001) revela que os resultados da gestão pública prendem-se com:

- ✳ Estabelecer vários níveis de responsabilidade dos funcionários públicos e as suas obrigações de dar contas das suas acções;
- ✳ Garantir uma gestão mais transparente e permitir informação sobre a eficiência do uso dos recursos;
- ✳ Motivar os funcionários públicos a dar prioridade à perspectiva de cidadão e ao mesmo tempo, de utilizadores de serviços públicos;
- ✳ Melhorar a qualidade dos serviços prestados no sector público;
- ✳ Melhorar a coordenação entre as organizações públicas.

É de salientar que, em Portugal, o managerialismo é o paradigma que serve de suporte à reforma administrativa, nomeadamente na constituição de determinados princípios que passaram a enformar a reforma da Administração Pública dos finais dos anos 70, começo da década de 80. Esses princípios fundaram-se na descentralização, na desregulamentação e na delegação. A descentralização é essencial na Administração Pública, uma vez que os gestores públicos estão impedidos de gerir projectos e pessoas, limitando-se a administrarem processos e sistemas. Esta pressupõe também a redução de níveis hierárquicos e a possibilidade que dá aos gestores intermédios de tomarem iniciativas. A desregulamentação supõe que os gestores possam exercer autoridade sobre os recursos financeiros e de pessoal, de forma a poderem prosseguir os objectivos da entidade. Desaparecem os regulamentos, sendo os gestores responsáveis¹¹ pelos seus actos.

Por outro lado, a delegação supõe a delegação de competências, para que os políticos se abstenham de intervir na gestão e implementação de políticas. Deste princípio, resulta uma dicotomia entre política e administração, que confere poderes distintos aos políticos e à administração. Em suma, os pressupostos do managerialismo assumem que as organizações públicas e privadas podem ser geridas

¹¹ Sobre responsabilidade na NGP ver também López e Pablos (2000).

de forma similar e em obediência aos mesmos princípios, esquecendo o fosso entre as duas. (Rocha, 2001.)

“A reforma Administrativa tornou-se então uma questão de agenda política, apesar de acontecer somente no papel, mas o sistema não podia permanecer sem reformas indefinidamente. (...) Além disso, as pressões políticas, financeiras e internacionais instigaram mudanças na abordagem de problemas e na procura de soluções.” (Araújo, 2002)

Em Portugal, a NGP surge com a aplicação da Reforma da Administração Financeira do Estado. Como refere Tavares e Branco (1998: n/d), este sistema de administração financeira pode-se traduzir em linhas gerais por:

- ✳ *“Melhor gestão da despesa pública e das suas aplicações graças à descentralização da gestão dos serviços”;*
- ✳ *“Melhoria da informação de gestão dos serviços pela implementação de um modelo contabilístico mais ajustado ao conhecimento do serviço e pelo desenvolvimento dos sistemas informáticos de suporte”;*
- ✳ *“Melhor informação e mais atempada relativamente ao acompanhamento da execução orçamental dos serviços que é hoje possível de ser acompanhada ao dia e obter o fecho do mês com os pagamentos e as cobranças consolidadas no dia útil seguinte ao fim do mês para os pagamentos e 3 dias úteis após as receitas”;*
- ✳ *“Diminuição dos encargos financeiros decorrente da unidade de tesouraria e da centralização do dinheiro do Estado, que foi possibilitada pela emissão de meios de pagamento e da cobrança ser realizada directamente sobre o Tesouro”;*
- ✳ *“Integração da gestão de caixa com a contabilização pela automatização dos sistemas locais e centrais a qual possibilita que um serviço quando emite um pagamento está a criar simultaneamente um registo na caixa e outro nas tabelas de suporte contabilístico do serviço e dos sistemas centrais”;*
- ✳ *“Diminuição do tempo de processamento de um pagamento para 48 horas (contando com a sua confirmação pelo sistema de compensação), permitindo a obtenção de descontos a pronto pagamento”;*

- ✳ *“Conhecimento das cobranças no dia útil seguinte, por balcão cobrador e grandes agrupamentos de receita, e 3 dias depois consolidado”;*
- ✳ *“Melhor serviço aos cidadãos facilitando o pagamento das receitas, que passou a ser feito pelo uso de um documento normalizado em quase todas as instituições de crédito e nas máquinas multibanco”;*
- ✳ *“Conhecimento atempado das necessidades de financiamento pela contabilização das receitas e despesas no momento mais próximo do seu nascimento: liquidação e compromisso, permitindo uma maior margem de manobra na obtenção das disponibilidades financeiras necessárias à execução orçamental”.*

Também Benito et al.(2004) definiram como principais objectivos da RAFE:

- ✳ Adopção de técnicas de gestão mais avançadas;
- ✳ Descentralização administrativa e financeira;
- ✳ Gestão financeira mais rigorosa, através da redução progressiva de serviços;
- ✳ Revisão do processo de elaboração orçamental, nomeadamente na alteração dos códigos de classificação económica dos proveitos e custos;
- ✳ Aumento do controlo orçamental prévio;
- ✳ Revisão das fases de realização dos gastos e do seu registo contabilístico.

A preocupação com a operacionalidade foi conseguida ao longo da implementação da RAFE nos diversos serviços do Estado, assim como a colaboração entre os diversos serviços, ou a gerência de competências, quer por parte dos serviços centralizados, quer por parte dos serviços descentralizados. Existe uma maior flexibilidade na gestão, uma maior informação real dos saldos, balancetes e outros mapas com todo o tipo de informação orçamental (sempre que necessário), pagamentos mais rápidos e cómodos, análise de fornecedores mais facilitada, maior rentabilidade do trabalho, detecção de erros mais célere. Verifica-se também uma necessidade de criar um sistema que possua uma mudança ao nível cultural, seja dos dirigentes, seja dos funcionários em geral, sendo a formação um valor a cultivar, assim como a capacidade que os serviços tenham ao nível técnico/informático. Com a implementação da RAFE, passou a existir uma descentralização dos serviços e uma centralização dos meios

informáticos e das funções de contabilização, criou-se dois grupos de apoio, um de apoio contabilístico¹² e outro de apoio informático¹³. (Ramos, 2002)

A reforma financeira do Estado tem numa primeira base, a introdução de algumas medidas legislativas, nomeadamente:

- ✳ Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro – Bases da Contabilidade Pública;
- ✳ Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro – Lei de Enquadramento do Orçamento de Estado;
- ✳ Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho – Regime da Administração Financeira do Estado;
- ✳ Decreto-Lei n.º 191/99, de 5 de Junho – Regime de Tesouraria Estado;
- ✳ Decreto-Lei n.º 562/99, de 21 de Dezembro – Novo classificador das receitas e despesas públicas;
- ✳ Portaria n.º 671/2000, de 10 de Março – CIBE – Cadastro e Inventário dos Bens Estado.

Assim, as reformas da Contabilidade Pública têm vindo a conseguir que esta deixe de estar subordinada ao orçamento, e que passe a enumerar também os resultados das entidades públicas. O nível de satisfação das necessidades dos cidadãos, seja a nível de quantidade ou de qualidade, levou a que surjam ao longo do tempo, novos métodos, técnicas e instrumentos de orçamentação. Surgem também novos sistemas de informação e de controlo, os quais terão como missão a avaliação das actividades e dos resultados obtidos.

1.2. CONTABILIDADE E CONTABILIDADE PÚBLICA

Desde Fray Lucca Paccioli que a Contabilidade tem sido objecto de análise e desenvolvimento, e inúmeras opiniões têm surgido para explicar esta ciência, sendo que *“Hoje em dia é vulgar definir a contabilidade como um sistema de recolha, classificação, interpretação e exposição de dados económicos.”* (Oliveira, 1997: 13)

Para Cravo (1994), a contabilidade tem por objectivo produzir e comunicar informação, para que os seus destinatários possam efectuar juízos de valor e tomar decisões com base nessa informação.

¹² Direcção Geral do Orçamento.

¹³ Instituto de Informática.

A Contabilidade também pode ser entendida como um conjunto de conceitos, métodos e técnicas relativas ao registo de todos os factores que alterem ou possam vir a alterar, o valor ou a composição do património, de uma qualquer pessoa individual ou colectiva. (Borges e Ferrão, 1998)

Deve-se ter em conta, contudo, que a contabilidade do sector público e a contabilidade do sector privado são dois sistemas contabilísticos distintos, mas com alguma proximidade entre si. Carvalho et al. (1999:5) afirmam que *“há de facto, uma aproximação da contabilidade pública à privada, mas ela nunca significará uma fusão dos dois sistemas, pois tratam duas realidades diferentes em que os próprios conceitos, por exemplo o do lucro, podem ter significados ou leituras diferentes. Na primeira o fim social terá de ser prioritário, o que não acontece na segunda. Por isso a óptica da contabilidade pública terá de ser diferente da privada.”*

Opinião similar tem Caiado (2001:23), quando afirma que *“ao longo do POCP podemos constatar a preocupação havida pela estrutura da missão em acompanhar, dentro do que foi possível, a estrutura do Plano Oficial de Contabilidade aplicável às empresas.”*

O ponto de partida da análise da contabilidade pública e da contabilidade é o realçar dos pontos comuns e das diferenças entre cada uma, salientando, no entanto, a existência de vínculos entre as duas. A contabilidade pública não visa a obtenção do resultado, mas sim do bem-estar social, ao invés da contabilidade privada, cujo objectivo primordial é o lucro. (Martinez, 2002)

Para reforçar a definição deste conceito, referimos Felismino (1941:20) que define contabilidade pública como sendo um “conjunto de normas e preceitos legais que orientam a efectivação e a escrituração das receitas e despesas públicas”.

A CP, de acordo com este autor, pressupõe algumas **finalidades**¹⁴ de:

- ✳️ **Gestão:** fornece informação à gestão e aos governos para a tomada de decisão; mostra o desempenho das entidades em termos orçamentais; determina os custos e os resultados dos serviços;
- ✳️ **Controlo:** prestação de contas ao TC, DGO e a outros órgãos de controlo; controlo da legalidade e regularidade financeira; verificação da eficiência, eficácia e economia das despesas;
- ✳️ **Análise e divulgação:** fornece informação para a elaboração das contas nacionais; informação para os seus utilizadores.

¹⁴ Ver também Pina Martínez (1994).

Determinadas **características** estão-lhe intrínsecas:

- ✳ Objectiva: é um instrumento de base para a tomada de decisões dos diversos interessados na informação contabilística e financeira;
- ✳ Suporte da informação: esta deve estar dotada de suporte que permita garantir a sua segurança interna e externa, e permita um rápido tratamento com a máxima exactidão possível, devendo recorrer para isso a sofisticadas aplicações informáticas, já disponíveis para o efeito;
- ✳ Apresentação da informação: esta deve ser feita de forma similar para todos os serviços com características análogas, para que a mesma possa ser consultada de forma célere;
- ✳ Enquadramento legal: a informação contida nas demonstrações financeiras devem reflectir os aspectos económicos, financeiros e patrimoniais da actividade dos organismos públicos;
- ✳ Moeda: a informação deve ser expressa na moeda em vigor no país de origem.

Ainda segundo este autor, a Contabilidade Pública é um instrumento de gestão, cuja finalidade é a prestação de informação sobre o controlo financeiro, para que seja passível de medir a eficácia dos serviços públicos e ao mesmo tempo, analisar os efeitos económicos do orçamento de Estado. As entidades sobre as quais irá recair o presente estudo, efectuem uma contabilidade pública que encerra em si algumas particularidades:

- ✳ Contabilidade Administrativa e Financeira, uma vez que a natureza das entidades assim o determina;
- ✳ Contabilidade Orçamental, dado que permite a execução do orçamento;
- ✳ Contabilidade de Fluxos, pois evidencia reconhece a liquidação e cobrança das receitas, e a liquidação e pagamento das despesas por conta do orçamento;
- ✳ Contabilidade de Responsáveis, porque a prestação de contas é efectuada por responsáveis que têm a seu cargo a gestão das entidades;
- ✳ Controlo da Legalidade e Regularidade, através da confiança proporcionada em relação à aplicação dos fundos públicos;
- ✳ Contabilidade Digráfica, na medida em que em cada operação contabilística são movimentadas pelo menos duas contas: uma que é debitada e outra que é creditada pelo mesmo valor.

A contabilidade pública em Portugal tem vindo a sofrer mutações ao longo dos tempos, e com a RAFE¹⁵, iniciou-se um conjunto de sucessivas medidas, que caminham no sentido de uma normalização, a qual tem como objectivo a comparabilidade da informação e a disponibilização de dados para a contabilidade pública nacional.

“O sistema de contabilidade pública tem hoje em dia necessidade de ser pensado como um instrumento indispensável ao planeamento económico (política fiscal, despesas públicas, défice orçamental e suas formas de financiamento, ao management público (ajuda aos Directores Gerais na implementação e controlo do orçamento...), como medida de avaliação do desempenho (fixação de futuros padrões standards) e de auditoria (interna e externa), a fim de ser possível a determinação das responsabilidades”, considerando que “o fim último da contabilidade pública é proporcionar de uma forma oportuna a informação financeira que é requerida pelos governantes para ajudá-los nas decisões a tomar ou a prosseguir”. (Silva, 1994:19-20)

Estas transformações visam um maior dinamismo nas contas públicas, sendo que a modernização da contabilidade das Administrações Públicas passa pela aplicação do método das partidas dobradas e de um plano de contas, assim como pela substituição de procedimentos, especialmente na utilização de suportes informáticos, capazes de suprir as necessidades que se deparam às administrações. É necessário um esforço de todos os intervenientes, uma vez que os novos modelos contabilísticos pressupõem a introdução de novas perspectivas contabilísticas, nomeadamente a consolidação de contas ou o sistema de controlo interno. A contabilidade pública é concebida como um sistema de informação, que ampliou o seu âmbito de aplicação, a sua finalidade, no sentido de reconhecimento de uma perspectiva globalizadora a nível económico, financeiro e patrimonial da actuação do sector público. (Brusca Alijarde e Benito Lopez, 2002)

A contabilidade é um instrumento de gestão e de análise económica de qualquer organização, permitindo apreciar a acção dos serviços, a legalidade dos actos praticados e o custo das diferentes actividades desenvolvidas, independentemente se é em termos públicos ou privados.

¹⁵ Os objectivos da RAFE podem ser sintetizados, conforme enuncia Caiado (2004).

1.3. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E PRESTAÇÃO DE CONTAS

As demonstrações financeiras são consideradas instrumentos contabilísticos que reflectem¹⁶ a situação económico-financeira duma instituição, evidenciando quantitativamente os respectivos pontos fortes e fracos. Através delas, é possível estabelecer comparações claras relativamente ao passado, aos competidores mais directos e a objectivos pré-definidos. Eventuais desvios entre o desempenho estimado e o real poderão ser detectados, aquando da elaboração destas, assim como servir de base a projecções sobre o seu desempenho futuro.

De acordo com a Norma Internacional de Contabilidade n.º1, *“as demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira”*. Ainda tendo em linha de conta esta norma, os utilizadores da informação financeira são o legislador, organismos governamentais, o cidadão, investidores e credores, agências internacionais, analistas económicos e financeiros, outros governos e outros fornecedores de recursos. (IFAC, 2000)

A utilidade para os *“stakeholders”*¹⁷ é um dos objectivos que está subjacente à elaboração das demonstrações financeiras. Neste sentido, foi consagrado no POC no seu ponto 3.1, que *“as demonstrações financeiras devem proporcionar informação acerca da posição financeira, das alterações desta e dos resultados das operações para que sejam úteis a investigadores, a credores e a outros utentes. (...)”*.

Também a Directriz Contabilística n.º 18, da CNC, evidencia que *“os objectivos das demonstrações financeiras são os de proporcionar informações acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações da posição financeira de uma entidade, que sejam úteis aquele vasto conjunto de utentes para a tomada de decisões”*.

Para Pina Martinez e Torres Prada (1999), os objectivos das demonstrações financeiras podem ser enquadrados em três grupos, cuja disponibilização da informação visa:

- ✳️ Gestão – conhecer a situação económica e financeira da entidade, e toda a informação associada à mesma, para a tomada de decisões por parte da gestão;

¹⁶ A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas considera que as demonstrações financeiras devem apresentar quer a posição financeira, quer o desempenho financeiro, de uma dada entidade.

¹⁷ *Stakeholders* são os utilizadores da informação financeira, que podem ser internos e externos. Os internos constituem as pessoas dentro das organizações, os externos são todos aqueles que interagem com a organização, fornecedores, clientes, bancos, instituições superiores de controlo como a Direcção Geral do Orçamento, o Gabinete de Gestão Financeira da Ciência e do Ensino Superior, o Tribunal de Contas, e o público em geral. (Amaral e Magalhães.,2000)

- ✳ Controlo – prestação de contas e controlo da legalidade;
- ✳ Análise e divulgação – análise dos efeitos económicos e financeiros da actividade pública e apoio à tomada de decisões da gestão.

Organizações como o Financial Accounting Standard Board (FASB), nos Estados Unidos da América; o Accounting Standard Board (ASB), no Reino Unido; a Asociación Española de Contabilidad y Administración (AECA); a Ordre des Experts Comptables (OEC); assim como o International Accounting Standard Committee (IASC); são unânimes em considerar que as demonstrações financeiras têm como um dos seus principais objectivos o prestar de informação quer para o interior, quer para o exterior das organizações.

Nos organismos públicos, os objectivos das demonstrações financeiras são similares, existindo no entanto algumas divergências no que concerne aos utentes e destinatários da informação e à utilidade da mesma.

O interesse nas demonstrações financeiras da Contabilidade Pública para destinatários e/ou interessados na informação contabilístico e financeira é de fulcral importância. Para a *Comisión de Principios y Normas Contables Públicas*, existem quatro grandes grupos que se interessam pela informação financeira:

- ✳ Organismos políticos, que são constituídos pelo governo e pelas assembleias, quer a nível local, quer a nível central;
- ✳ Órgãos de gestão, encarregados das administrações públicas, tanto a nível político, como administrativo;
- ✳ Órgãos de direcção e gestão das administrações das sociedades e empresas públicas;
- ✳ Organismos de controlo externo¹⁸;
- ✳ Entidades privadas, associações e cidadãos interessados na vida pública.

As necessidades de cada um destes grupos divergem, consoante o seu grau de interesse e inclusão dentro do referido grupo.

No início dos anos 70, a American Accounting Association efectuava estudos sobre os utilizadores das demonstrações financeiras, e colocava-os em 2 grupos distintos:

Internos: agências governamentais, departamentos ministeriais, gestores e auditores internos;

¹⁸ Tribunal de Contas, Direcção Geral do Orçamento e Direcção Geral de Finanças.

Externos: Legisladores, agências reguladoras, credores, auditores independentes, sindicatos, grupos de investigação e público em geral.

Os utilizadores da informação financeira pública podem desdobrar-se em cinco grupos:

- 1- Órgãos de gestão;
- 2- Órgãos de controlo interno e externo;
- 3- Órgãos políticos;
- 4- Agentes económicos;
- 5- O cidadão.

Para cada um destes grupos, poderia ser elaborada uma prestação de contas com conteúdo e apresentação diferente, pois cada um deles tem diferente interesse nessa mesma prestação de contas.

Em Portugal, para além da Direcção Geral de Finanças, existem outros organismos interessados na informação contabilística, nomeadamente os organismos, aos quais as entidades prestam contas, o Tribunal de Contas, a Direcção Geral do Orçamento, verificando-se deste modo as diferenças nas funções e exigências dos utilizadores externos associados à fiscalização das contas.

A estrutura conceptual do IASB apoia-se em debates sobre as necessidades dos utilizadores, logo acerca dos objectivos¹⁹ da informação financeira. A descrição dos utilizadores²⁰, a análise das suas necessidades²¹ é um ponto de partida para a definição dos objectivos dessa mesma informação com base nas necessidades dos utilizadores. A informação económico-financeira pública deve reflectir a imagem fiel do património, da situação financeira e a execução do pressuposto dos resultados que a entidade persegue. Assim, deve mostrar:

- a) A situação patrimonial;
- b) Qual a necessidade e a capacidade imediata de liquidez;
- c) Como é feita a distribuição dos recursos que foram obtidos e dos que foram utilizados.

¹⁹ O GASB em 1987, publicou a *Concepts Statement n.º 1 – Objectives of Financial Reporting*, que preconizava três objectivos básicos. Com base em estudos de Drebin, Chan e Ferguson, o NCGA, emitiu em 1982 a *Concepts Statements n.º 1 – Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units*, indicando o tipo de informação a disponibilizar, objectivos e componentes. Em 1980b, o FASB, publicou o SFAC n.º 4 – *Objectives of Financial Reporting Nonbusiness Organizations*, uma declaração sobre os objectivos do relato financeiro para as organizações sem fins lucrativos, com o intuito de orientar regras de consolidação, quer para as organizações privadas sem fins lucrativos, quer para as entidades governamentais.

Ver também Montesinos Julve (1993).

²⁰ Ver também Vigoda (2000).

²¹ Acerca deste assunto ver também Cárcaba Garcia (2002), Gabas Trigo e Bellostas Pérez Grueso (2000) e Vela Bargues (1992).

Para o IASB (1989), existe uma flexibilidade na apresentação das demonstrações financeiras, tendo, no entanto, as mesmas que terem um conteúdo mínimo. A IAS n.º 1 – *“Presentation of Financial Statements”*, enceta como objectivo *“prescrever as bases para a apresentação das demonstrações financeiras com finalidades gerais, de forma a assegurar comparabilidade, quer com demonstrações financeiras da empresa relativas a períodos anteriores, quer com demonstrações financeiras de outras empresas. Para alcançar esse objectivo a Norma apresenta considerações globais para a apresentação das demonstrações financeiras, orientações para a sua estrutura e requisitos mínimos para o conteúdo das demonstrações financeiras.”* (Rodrigues, J., 2003:36)

De acordo com a Norma anteriormente citada, *“as demonstrações financeiras com **finalidades** gerais visam proporcionar informação acerca da situação financeira, desempenho e fluxos de caixa da empresa que sejam úteis para a generalidade dos utentes no processo de tomada de decisão”*. *“A preparação e a apresentação das demonstrações financeiras é da responsabilidade do órgão de gestão da empresa”*. (Rodrigues, J., 2003:36)

Após análise de diversos autores, pode sintetizar-se que os objectivos das Demonstrações Financeiras em Portugal prendem-se com:

- ✳ Dar a conhecer a situação financeira da instituição;
- ✳ Mostrar a origem e a aplicação dos fundos obtidos, tendo em atenção os diplomas legais e as directrizes do orçamento;
- ✳ Apresentar a capacidade da empresa em financiar a (s) sua (s) actividade (s).

A apresentação das Demonstrações Financeiras ainda não tem um critério uniforme nos diversos países, dado que em alguns países este tema não tem regulamentação; noutros, a regulamentação incide apenas sobre a forma; e em outros, sobre a forma e conteúdo, como é o nosso caso.

A Comissão de Normalização Contabilística tem vindo a desencadear mecanismos, no sentido de desenvolver uma estrutura de relato financeiro, de normas e de procedimentos que possam ser comparáveis no tempo e no espaço e que sejam de aceitação geral.

Segundo a IFAC, a informação financeira no sector público visa proporcionar informação útil para a tomada de decisões e para proporcionar informação *“acerca das fontes, importação e uso de recursos financeiros”*, *“acerca de como a entidade financiou as suas actividades e satisfaz as suas necessidades de dinheiro”*, *“que seja útil ao avaliar a capacidade da entidade financeira as suas actividades e satisfazer os seus passivos e compromissos”*, *“acerca da situação financeira da entidade e alterações*

nela, e proporcionar informação agregada útil na avaliação de desempenho da entidade em termos de custos dos serviços, eficiência e cumprimento de metas.” (IFAC, 2000, NICPS1: § 13)

A NICPS n.º 1 revela também que as demonstrações financeiras podem ter um papel prospectivo, na medida que podem proporcionar, aos seus utentes, informação que dita que recursos foram obtidos e como foram utilizados, de acordo com os requisitos legais e contratuais.

1.4. INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA

O valor²² da informação prestada pelas demonstrações financeiras está directamente relacionado com o seu grau de utilidade. *“O valor, em contabilidade é uma medida que expressa o juízo que fazemos sobre a utilidade que um meio patrimonial possui para prestar uma utilidade, ou seja o suprimento da necessidade de um empreendimento qualquer.” (Sá, 1997:143).* Este valor está relacionado com o conceito de relevância da informação, sendo considerado relevante, o que é útil. (Pereda, 1995a)

A informação contabilística pode ser encarada como sendo os dados operacionais e financeiros sobre as actividades, processos, unidades operacionais, produtos, serviços e clientes da organização. A possibilidade de relacionar esses dados com os factos contabilísticos de modo a apresentá-los, mediante técnicas e procedimentos bem definidos, em demonstrações financeiras é importante, pois essas informações, ao serem interpretadas pelo decisor, poderão constituir informação útil na sua tomada de decisão. (Atkinson et al.,1995)

Por outro lado, a informação contabilística é quantitativa, relativa a uma entidade, baseada na observação e preparada de acordo com regras. Dados e informações que não satisfaçam estes critérios não constituem informação contabilística, mas podem ser utilizados e até podem ser elementos importantes no sistema de informação de gestão. (Mckinnon e Bruns, 1993)

Doutro modo, Sá (1997) referencia que a contabilidade, desde o seu surgimento, mesmo antes de se tornar um conhecimento científico, produziu informações com tal precisão e método, que acabou por confundir o seu conceito com os registos e demonstrações. Nesta óptica, a informação contabilística é encarada como um produto da contabilidade. A informação contabilística pode ser encarada sob diversas vertentes: factual, referencial ou sumária. A informação factual diz respeito aos registos dos movimentos contabilísticos efectuados diariamente. A informação referencial identifica dados adicionais,

²² O valor da informação também é estudado por autores como Bentley (1990), Mitchell e Volking (1993) e Choo (1998).

como por exemplo, a identificação dos fornecedores, clientes e demais entidades. A informação sumária, como o próprio nome revela, diz respeito ao resumo dos factos contabilísticos ou às comparações efectuadas entre os diversos períodos.

Por sua vez, Mitchell e Volking (1993) indicam que o grau de pertinência da informação contabilística deve prosseguir as seguintes características:

- ✳ Identificável – o período a que reportam deve estar correctamente definido;
- ✳ Oportuna – deverá ser posta ao dispor em tempo oportuno;
- ✳ Clara – deve ser apresentada de forma clara e exequível;
- ✳ Relevante²³ – tem de ser completa e suficiente para os destinatários da mesma;
- ✳ Razoável – não pode alcançar em todas as situações uma exactidão absoluta sobre o sucesso da actividade económica que dá a conhecer, contudo, terá de efectuar a aplicação correcta dos princípios contabilísticos que estiveram na base da sua elaboração;
- ✳ Económica – é útil para a tomada de decisões, e deve ter em atenção o critério do custo-benefício na altura de julgar sobre o nível de agregação e desenvolvimento de certos dados que possam fornecer um conhecimento mais detalhado da situação da entidade;
- ✳ Imparcial – é neutra no sentido que os dados apresentados não são distorcidos;
- ✳ Objectiva – utiliza um mecanismo de processamento que impede a introdução de critérios subjectivos por parte dos responsáveis do processo;
- ✳ Verificável – deve ser susceptível de controlo e revisão, quer a nível interno, quer a nível externo.

A informação contabilística²⁴ permite aos utilizadores da mesma tirar ilações sobre o conteúdo das demonstrações financeiras. Um dos requisitos desta é a tradução da situação económica e financeira de uma entidade, sendo que, para conseguir este intuito, são elaboradas contas anuais em obediência a determinadas normas, de forma a traduzirem essa imagem fiel das demonstrações financeiras, logo da entidade.

²³ Acerca deste termo, ver também Choo (1998).

²⁴ A informação contabilística pressupõe um impacto para a melhoria da eficiência nas instituições, Spathis e Ananiadis (2002) preconizaram um estudo sobre o impacto de um sistema de informação contabilística para a melhoria da eficiência numa Universidade.

1.5. FIABILIDADE E CONFORMIDADE

João Rodrigues (2003) considerou quatro características principais da informação contida nas demonstrações financeiras:

- 1- Compreensibilidade – de fácil compreensão para todos os interessados nas mesmas;
- 2- Relevância – útil no sentido de que proporciona alguma influência na tomada de decisão dos utentes dessa mesma informação;
- 3- **Fiabilidade** – fiável no sentido que está isenta de erros materiais ou preconceitos;
- 4- Comparabilidade – devem poder ser comparáveis, de forma a identificar as tendências da sua posição financeira e da sua performance.

Também Pereda (1995.) define a **fiabilidade** das contas como sendo um requisito importante a observar na elaboração das demonstrações financeiras, para que as mesmas sejam apresentadas sem erros e para que os valores dos elementos apresentados possam ser medidos de forma fiável. Estão associados a este termo duas outras características, a objectividade e a plenitude.

Objectividade – a informação não depende de juízos de valor dos profissionais que elaboram os documentos, mas de critérios definidos, de regras preestabelecidas por normativos legais, nomeadamente o POCE;

Plenitude – a informação deve ser apresentada com o maior detalhe possível.

O FASB (1980.) elabora *papers* no sentido de esclarecer os utilizadores da informação financeira das características que lhe estão intrínsecas, e que estas estão definidas em função do utilizador dessa mesma informação.

Também organismos, como o NCGA²⁵, o GASB²⁶, a IFAC²⁷ e a AECA²⁸ apresentam como características relevantes, a **fiabilidade** e a **conformidade** da informação financeira.

Em traços gerais, a **fiabilidade** pressupõe que a informação deve ser:

- * “Digna de confiança”, para que seja útil²⁹ aos seus utilizadores;

²⁵ O sexto objectivo da norma do NCGA (1982) refere que a informação financeira deverá ser relevante, e ser apresentada de forma a facilitar a sua utilização.

²⁶ A *Concepts Statement* n.º 1 do GASB (1987), refere como principais características da informação financeira, a compreensão, veracidade (fiabilidade), relevância, consistência e comparabilidade.

²⁷ Em 2000, a IFAC, no apêndice n.º 2 da NICSP n.º 1, indica que estão subjacentes quatro características básicas na utilidade da informação divulgada nas demonstrações financeiras: compreensibilidade, relevância, fiabilidade e comparabilidade.

²⁸ A AECA (2001), no documento n.º 1 – *Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas*, para além da fiabilidade, elege também a relevância como característica básica da informação financeira, estando no entanto outras intrínsecas a estas.

- ✳ Representar fidedignamente todas as operações;
- ✳ Estar isenta de erros materiais e de preconceitos;
- ✳ Ser neutra, ou seja, não influenciar a tomada de decisões;
- ✳ Apresentada de acordo com a realidade económica e elaborada com um certo grau de prudência.

A fiabilidade das contas é um tema que é abordado em auditorias, quer internas, quer externas, seja a nível Nacional ou Internacional e pressupõe, em última instância, a melhoria da gestão financeira.

De acordo com o Tribunal de Contas Europeu (2006), a fiabilidade das contas deve obedecer aos seguintes parâmetros:

- ✳ Integralidade – refere-se a todos os elementos do balanço;
- ✳ Existência de direitos de propriedade – os elementos que compõem o activo e o passivo existem à data de elaboração do balanço e são propriedade da entidade;
- ✳ Valorização – os elementos constantes do activo e do passivo devem ser contabilizados pelo valor adequado;
- ✳ Apresentação e divulgação – a divulgação, classificação e descrição dos elementos constituintes do balanço são feitas em conformidade com a estrutura conceptual que é exigida legalmente.

Para a prossecução de tentar verificar ou obter essa fiabilidade, é necessário que exista legalidade e regularidade, isto é, que as operações estejam conforme as leis e regulamentos relacionados com a matéria em questão; se as receitas foram cobradas e as despesas efectuadas em conformidade com as regras e regulamentos aplicáveis neste âmbito.

A IFAC considera que, para que seja possível obter informação fiável, é necessário observar os princípios da substância sob a forma³⁰, da prudência³¹ e a existência de plenitude³². A noção de **fiabilidade** da informação financeira está dependente do grau de confiança que o utente lhe reserva. Este grau de confiança, por sua vez, está dependente da representação fidedigna da informação, da neutralidade da mesma e da isenção de erros materiais. Esta representação tem em conta os aspectos

³⁰ A utilidade da informação é também estudada por Coy et al. (2001), Storey e Storey (1998), Williams (1987), Pallot (1991), Miller (1990), entre outros.

³¹ É um princípio contabilístico geralmente aceite, e revela que as operações económicas são alvo de registo contabilístico, tendo em conta a sua substância económica, independentemente da sua forma legal.

³² Também é um princípio contabilístico geralmente aceite, e pretende lidar com as incertezas em termos contabilísticos, pretende-se introduzir um certo grau de precaução na preparação das demonstrações financeiras.

³³ Pressupõe a Unidade e a Universalidade da informação.

legais das transacções, a substância económica e a prudência na elaboração das demonstrações financeiras. Para que exista fiabilidade da informação, é necessário que exista plenitude dessa mesma informação.

“A fiabilidade é a qualidade que a informação tem de estar liberta de erros materiais e de juízo prévios, ao mostrar apropriadamente o que tem por finalidade apresentar ou se espera que razoavelmente represente, podendo por conseguinte, dela depender os utentes. Para que a informação se mostre apropriadamente as operações e outros acontecimentos que tenha por finalidade representar, é necessário que tais operações e acontecimentos sejam apresentados de acordo com a substância e realidade económica e não meramente com a sua forma legal, e para que seja fiável deve também e sobretudo ser neutra ou seja estar ausente de preconceitos.” (Oliveira, 1997: 82-83)

Em suma, a Fiabilidade das Contas visa a verificação das demonstrações financeiras:

- ✳ Se são completas e correctas;
- ✳ Se apresentam uma imagem verdadeira dos resultados do exercício e da situação financeira;
- ✳ Se todas as operações foram integral e correctamente contabilizadas;
- ✳ Se existem na verdade;
- ✳ Se são propriedade da entidade;

Os princípios contabilísticos a que as operações estão ou devem estar sujeitas, são também objecto de avaliação quando se fala em fiabilidade da informação contida nas demonstrações financeiras.

No seguimento desta apresentação, deve salientar-se que, a conformidade enuncia a verificação das operações realizadas, se estão conforme as regras e os regulamentos, neste caso, o POCE.

A **conformidade** é um termo enunciado e com alguma frequência, nas Normas Internacionais para o Sector Público. Preconiza a apresentação razoável com o preceituado nos códigos, nas normas, neste caso, no Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação. A forma como são apresentadas as contas públicas tem em ultima análise a fiabilidade que as demonstrações passam, e para tal tem de existir uma certa consistência de apresentação, de conteúdos, de conformidade.

A **conformidade** está intimamente ligada aos critérios de gestão, economia, eficácia e eficiência e deverá ter em linha de conta a existência de um sistema de controlo existente nas próprias instituições. Assim, a realização de despesas, nos organismos públicos deve obedecer a um conjunto de princípios estipulados, nomeadamente a conformidade legal, que dita que só se deve efectuar despesas desde

que exista suporte legal que as autorize; regularidade financeira, que implica que a despesa só pode ser feita se estiver inscrita no orçamento e classificada adequadamente. Em suma, a conformidade implica a observância das directrizes adstritas ao POCE.

Deste modo, a **fiabilidade e a conformidade** pressupõem a análise das demonstrações financeiras. Contudo, para que esses dois objectivos possam ser cumpridos, é necessário que se fale em gestão, devendo a “boa gestão financeira” prosseguir os princípios de: Economia³³; Eficiência e Eficácia, de forma a se efectuar uma optimização dos recursos.

A economia pressupõe a utilização de um mínimo de fundos para a obtenção de um dado objectivo; a eficiência visa obter a melhor conjugação entre os fundos utilizados e os resultados obtidos; e por último, a eficácia, verifica se os objectivos foram alcançados.

1.6. NORMALIZAÇÃO E HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

“ A normalização contabilística é definida como o movimento no sentido da uniformidade global” (Rodrigues e Guerreiro, 2004:9) ou, como refere Carrasco (1999), o emprego de modelos contabilísticos standardizados para um conjunto de entidades económicas, cujo sistema de circulação de valor apresenta uma estrutura homogénea.

Por outro lado, Caiado e Pinto (2002) referem que normalizar significa definir um conjunto de princípios e critérios, os quais devem ser uniformemente seguidos pelas diversas organizações económicas, no que diz respeito à terminologia, ao âmbito e movimentação de contas, às regras de valorimetria do património e às regras de apuramento de resultados e de elaboração e apresentação dos documentos. Opinião similar tem Carvalho (1995b:250), que define *“os objectivos da normalização contabilística, ... são a implantação de uma metodologia precisa para que toda a informação se conceba de tal forma que se produza homogeneidade terminológica sobre conceitos precisos que tenham sido claramente classificados e submetidos a normas de codificação, registo e valorimetria uniformes.”*

³³ Para Perrin, citado por Benito López (1995:28), “ A eficiência é a relação entre as saídas (outputs) de um serviço ou actividade e o volume ou valor dos inputs consumidos para a produção desses outputs. O Cálculo de indicadores de eficiência permite verificar se a relação entre os serviços prestados e os recursos utilizados é adequada.

A eficácia é a relação entre os outputs e os objectivos da organização. O cálculo dos indicadores de eficácia permite mensurar o grau com que foram conseguidos os objectivos previstos.

A economia permite verificar se foram minimizados os custos dos inputs no desenvolvimento das actividades”.

Também Láinez (2001) expressa a normalização contabilística como sendo um processo que impõe uma uniformidade nos métodos e práticas de contabilidade, dos países que participam no sistema.

O conceito de Normalização pode ainda ser entendido como um processo dinâmico, que visa a adequação da realidade contabilística face às constantes alterações do meio económico-financeiro que rodeia as unidades económicas. Estas normas possuem um carácter de imperatividade que reside no seu carácter legal. Daqui resulta uma organização e desenvolvimento da contabilidade segundo um modelo geral e uniforme. (Borges e Ferrão, 1998)

Deste modo, Pinto (1998:11) refere que *“sendo a contabilidade um sistema de informação sobre realidades económicas e estando estas em contínua mutação, é importante que a normalização contabilística responda satisfatória e rapidamente a essas mudanças da envolvente económica, dando-lhe um tratamento adequado.”*

Falar de Normalização implica falar do seu processo de actuação. Para os autores atrás referenciados, a normalização contabilística³⁴ pressupõe um conjunto de regras e princípios que visam a definição de:

- ✳ Um quadro de contas, o qual deverá ser adoptado pelas organizações;
- ✳ Regras de movimentação e inter relações das diversas contas;
- ✳ Mapas para as demonstrações financeiras;
- ✳ Regras uniformes de avaliação dos elementos patrimoniais e dos resultados de cada período.

³⁴ Em Portugal a Normalização Contabilística apresenta-se em três períodos distintos:

1º Período – Unificação dos balanços por Políbio Garcia em 1935, ensaio sobre o planeamento contabilístico nacional do professor Cruz Vidal em 1965, projecto do Plano Geral de Contabilidade para o plano contabilístico Português do Sindicato Nacional do Empregados de Escritório do Distrito de Lisboa em 1965, e publicação do Decreto-Lei n.º 49 381, de 15 de Novembro de 1969, onde existia a obrigatoriedade para as seguradoras e para a banca da utilização de um plano de contas uniforme;

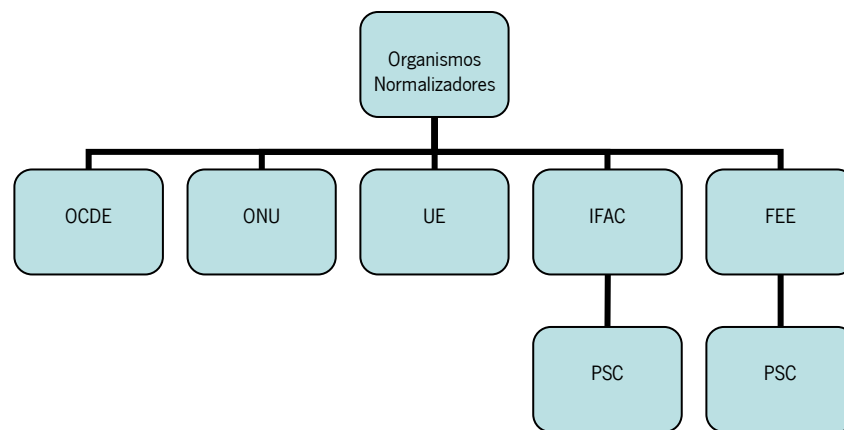
2º Período – reforma fiscal ao nível da contribuição industrial, Plano de Contabilidade para a Empresa do Grupo de Trabalho dos Técnicos de Contas do Sindicato dos Profissionais de Escritório do Distrito de Lisboa em 1970, ante-projecto do Plano Geral de Contabilidade da Direcção Geral de contribuições e Impostos em 1973, Plano Português de Contabilidade da Sociedade Portuguesa de Contabilidade (1974), no qual é nomeada uma comissão para proceder ao estudo da normalização contabilística.

3º Período – com a publicação Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de Fevereiro, o POC.

A Normalização pressupõe que as demonstrações financeiras possam ser comparáveis no tempo (utilização dos mesmos critérios ao longo de vários exercícios económicos) e no espaço (utilização pelas diversas entidades dos métodos e terminologias comuns).

Segundo Brusca Alijarde e Benito López (2002), os principais organismos internacionais de Normalização Contabilística para as entidades públicas são:

Figura 1. Organismos Internacionais normalizadores para as entidades públicas



Fonte: adaptado de Brusca Alijarde e Benito López (2002:190)

Relativamente à Organização das Nações Unidas (ONU) e à Organização e Cooperação de Desenvolvimento Económico (OCDE), os autores referem que têm-se verificado intenções a nível macroeconómico³⁵, contudo, ainda não foi levado a cabo nenhuma intenção de normalização contabilística no que diz respeito à Administração Pública. No que diz respeito à UE, constata-se que, tem levado a cabo Directivas Comunitárias, dirigidas aos estados membros, que ficam obrigados a introduzi-las na legislação nacional mediante os mecanismos que considerem adequados.

Contudo, alguns organismos normalizadores de cariz profissional estão a colocar em prática iniciativas para as entidades públicas, nomeadamente:

- ✳ A *International Federation of Accountants* (IFAC), que emite normas orientadoras para o sector público e para as entidades sem fins lucrativos, sendo também responsável pela emissão das normas internacionais de auditoria;

³⁵ A OCDE desde a década de 90 que intervém na prestação de assistência e assessoria na reforma da contabilidade de muitos países. A ONU tem vindo a efectuar publicações periódicas sobre diversos temas como a contabilidade em períodos de inflação, fundos de pensões, subsídios e outras ajudas oficiais, novos instrumentos financeiros e contabilidade ambiental.

✳ A *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE), que vincula o principal organismo harmonizador provado da Europa, e é responsável pela elaboração de alguns estudos sobre o grau de harmonização alcançado na UE.

Para que possa existir a harmonização da informação financeira do sector público, o PSC da IFAC tem em linha de conta as recomendações emitidas pelo IASB³⁶ (quando aplicáveis ao sector público); autoridades reguladoras nacionais; corpos profissionais de contabilidade e outras organizações interessadas na informação financeira do sector público.

O PSC da IFAC tem em vista a elaboração de normas para o sector público - as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), por outro lado, o PSC da FEE efectua comentários às normas emitidas pela IFAC.

No que se refere à normalização na Administração Pública Portuguesa, foi criada a CNCAP, no âmbito do Ministério das Finanças através do artigo 4º do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, diploma que aprovou o POCP, e tem por missão assegurar a normalização e acompanhar a aplicação e aperfeiçoamento do POCP e dos planos sectoriais, de uma forma gradual, de modo a garantir a necessária segurança e eficácia.

Esta Comissão no prosseguimento da sua missão emitiu duas orientações distintas:

1. Orientação n.º 1/98, publicada através da Portaria n.º 116/99 (2ª série), de 10 de Fevereiro do Senhor Ministro das Finanças; cuja finalidade foi a formulação de normas metodológicas, prazos de implementação a adoptar pelos organismos, serviços e outras entidades abrangidas pelo artigo 2º do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro;
2. Orientação n.º 2/2000, publicada através da Portaria n.º 42/2001, de 19 de Janeiro, cuja finalidade é a recomendação da adopção generalizada pelos serviços e organismos obrigados a aplicar o Plano Oficial de Contabilidade Pública e planos sectoriais dele decorrentes, das normas de inventariação aprovadas pela Portaria n.º 671/2000, de 17 de Abril.

Para além de normas orientadoras, a CNCAP emitiu durante o ano de 2001 duas Normas Interpretativas:

1. 1/2001, publicada a 16 de Abril de 2001, que explicitava assuntos sobre o tratamento contabilístico dos pagamentos efectuados no período complementar;

³⁶ De destacar o papel do IASB como principal organismo propulsor e responsável pela harmonização contabilística, na medida em que é o responsável pelos principais esforços a nível mundial de harmonização contabilística de carácter privado.

2. 2/2001, publicada a 3 de Maio de 2001, acerca da movimentação da conta 25 do POCP.

Verifica-se que normalizar é um processo que acarreta algumas vantagens a vários níveis, nomeadamente:

a) Institucional – melhora a organização contabilística, permite a obtenção de informações para a gestão mais atempadamente, possibilita uma análise sectorial mais coerente, fortalece o planeamento estratégico;

b) Macro-empresarial – as estatísticas passam a estar documentadas de procedimentos mais rígidos, passa a existir uma terminologia comum;

c) Técnico de Contabilidade – dispõe de regras e procedimentos que facilitam a função contabilística;

d) Fiscalidade – passa a existir um maior controlo;

e) Meio Académico – quadro teórico e prático mais objectivo;

e) Internacional – passa a existir um novo meio concorrencial, com tendência a passar ser exigido a cada país, a cada entidade que possua normas e princípios confluentes.

Diversos autores, nomeadamente, Brusca Alijarde et *a/l.* (2005), Fuertes e Munoz (2002), apontam a comparabilidade³⁷ e a harmonização³⁸ como um dos pontos fulcrais de todo o processo de normalização.

Por um lado, Garcia Benau (1995) evidencia que a informação financeira equivalente e comparável, só é possível através de um adequado nível de harmonização. Procura harmonizar soluções para a compreensão e análise da informação contabilística a nível internacional, no sentido de poder existir uma comparabilidade³⁹, procurando ao mesmo tempo uma redução das diferenças entre os diversos sistemas contabilísticos.

Para Luder (1988), a harmonização contabilística pública consiste em providenciar aos financiadores privados, aos governos e a instituições financeiras internacionais, uma imagem fiável e comparável dos países financiados, bem como modernizar a contabilidade pública nos diversos países, com o fim de

³⁷ A comparabilidade só existe quando são aplicados os mesmos métodos contabilísticos. Duas demonstrações financeiras são comparáveis relativamente a um dado evento, que decorra das mesmas circunstâncias, e que seja divulgado de modo idêntico. (Rodrigues e Guerreiro, 2004)

³⁸ A harmonização segundo Nobes e Alexander (1994) pode ainda ser entendida como um processo que visa incrementar a compatibilidade das práticas contabilísticas.

³⁹ Comparabilidade é uma característica da informação financeira que prevê a efectuação de comparações. Para que isto seja possível é necessário que as demonstrações financeiras sejam elaboradas nos mesmos moldes, recorrendo aos mesmos critérios, assim como aos princípios legalmente aceites.

reduzir as diferenças entre os sistemas contabilísticos utilizados nos mesmos, ou como referem Rodrigues e Guerreiro,2004:9), “a harmonização é entendida como um processo em que se avança no sentido de diversidade para a comparabilidade global.”

A harmonização em termos de preparação e apresentação das demonstrações financeiras é efectuada na Directriz Contabilística n.º 18⁴⁰, a qual possui uma estrutura conceptual integrada, que abarca:

- ✳ Objectivos das demonstrações financeiras;
- ✳ Características qualitativas e principais componentes das demonstrações financeiras;
- ✳ Reconhecimento e mensuração dos elementos que compõem as demonstrações financeiras;
- ✳ Conceito de capital e manutenção do mesmo, e modelos contabilísticos fundamentais.

1.7. NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

O Regulamento (CE) n.º 1606/2002 veio impor aos Estados membros da União Europeia (UE), o compromisso de adoptarem as normas internacionais de contabilidade. O objectivo destas é *“contribuir para o bom funcionamento dos mercados de capitais (protecção dos investidores e manutenção da confiança) e a convergência das normas, por forma a melhorar a comparabilidade da informação financeira elaborada pelas sociedades cujos títulos são negociados publicamente”*. (Abreu e David, 2006:n/d)

As Normas Internacionais de Contabilidade, denominadas de IAS⁴¹, são adoptadas pelo organismo internacional de normalização contabilística, o “International Accounting Standard Board”. Para que uma norma contabilística possa ser adoptada, deverá reflectir uma imagem verdadeira e fidedigna da situação financeira e dos resultados de uma instituição, responder ao interesse público europeu e satisfazer quanto às qualidades das informações referidas.

A elaboração das normas pelo IASB tem a participação de diversas instituições. Estas mantêm um processo dinâmico e participativo na emissão das suas normas, sendo as mesmas sujeitas a revisões contínuas. Kenny e Larson (1993:552), afirmam que *“o IASB passou de uma estratégia introvertida de emissão de normas para uma estratégia pública.”*

⁴⁰ Directriz Contabilística n.º 18 – Objectivos das demonstrações financeiras e princípios contabilísticos geralmente aceites.

⁴¹ IAS - International Accounting Standards, designadas a partir de 2001 por International Financial Reporting Standards (IFRS).

A publicação das normas pelo IASB abarca quase todas as questões que se possam colocar na prática contabilística e aborda uma multiplicidade de temas com rigor e profundidade, constituindo um complexo manual dos aspectos inerentes à contabilidade actual.

Em Portugal, a Comissão de Normalização Contabilística é o principal organismo que emite normas de aplicabilidade na área da Contabilidade. A legislação já permite que as entidades não residentes possam apresentar as suas contas no mercado Português baseadas nas Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASC. Tem-se vindo a encorajar as empresas portuguesas a apresentarem as suas contas com o nível de detalhe mais completo, inerente às divulgações exigíveis pelo IASC, quer do ponto de vista da regulamentação quer do ponto de vista das recomendações. (CMVM, 2001)

Por outro lado, as Normas Internacionais de Contabilidade Pública surgem e visam a prossecução da normalização contabilística, a qual já foi abordada no ponto 1.6.

A IFAC desenvolveu um conjunto de normas de contabilidade direccionadas para as entidades do sector público, as quais designou como Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público. Estas são aplicáveis a todos os níveis governamentais e pretendem fornecer aos Governos uma plataforma de base às práticas financeiras, assim como à elaboração de informação final de contas.

As IAS foram as primeiras normas internacionais a serem publicadas, tendo algumas delas sido revistas em 1992 e 1993. As IPSAS têm por base as correspondentes IAS, emitidas pelo IASB e são mais recentes, tendo sido publicadas numa primeira fase pela IFAC, em Maio de 2000, oito normas internacionais para o sector público.

Até à presente data, foram elaboradas e emitidas 21 Normas Internacionais de Contabilidade Pública:

NICSP N.º 1 – Apresentação de Demonstrações Financeiras;

NICSP N.º 2 – Demonstrações de Fluxos de Caixa;

NICSP N.º 3 – Excedente ou Défice Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações em Políticas Contabilísticas;

NICSP N.º 4 – Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio;

NICSP N.º 5 – Custos de Empréstimos Obtidos;

NICSP N.º 6 – Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilidade de Entidades Controladas;

NICSP N.º 7 – Contabilização de Investimentos em Associadas;

- NICSP N.º 8 – Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos;
- NICSP N.º 9 – Rédito de Transacções de Troca;
- NICSP N.º 10 – Relato Financeiro em Economias Hiper inflacionárias;
- NICSP N.º 11 – Contratos de Construção;
- NICSP N.º 12 – Inventários;
- NICSP N.º 13 – Locações;
- NICSP N.º 14 – Acontecimentos Após a Data de Relato;
- NICSP N.º 15 – Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação;
- NICSP N.º 16 – Propriedades de Investimento;
- NICSP N.º 17 – Activos Fixos Tangíveis;
- NICSP N.º 18 – Relato de Segmento;
- NICSP N.º 19 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes;
- NICSP N.º 20 – Divulgação de Partes Relacionadas;
- NICSP N.º 21 – Perdas por Dano de Activos não Geradores de Caixa. (OROC. 2006)

A procura de uma melhoria contínua ao nível estatal, levou a que a IFAC, através do *Public Sector Committee*⁴², conduzisse à elaboração de uma normalização contabilística internacional, as IPSAS⁴³.

Por outro lado, a aprovação e a implementação das normas e directivas nos países tem sido um processo lento e as opiniões em relação às mesmas também divergem. Hulle (1993) aponta que as directrizes contêm um excessivo número de opções e que não fornecem soluções para novos desenvolvimentos económicos. Por outro lado Hopwood, citado por Garcia Benau (1995), revela que *“As directrizes formam um instrumento útil ao introduzir uma dimensão europeia ao pensamento contabilístico e à prática...no entanto, a natureza poderosa do processo das directivas está a ser questionado numa era em que as alterações são dramáticas...”*

De salientar que a informação contabilística sofre influências bastante aprazíveis da quarta directiva. Esta revela conteúdo sobre a apresentação das contas anuais e possui como objectivo a coordenação da estrutura e conteúdo das contas e do relatório de gestão, bem como os critérios de valorimetria e a publicidade dos documentos. *“A história desta directiva e o seu conteúdo demonstram um problema*

⁴² *Public Sector Committee* – Comité constituído pelos comités: “compliance”, formação, ética, IASB, auditoria profissional nos negócios, sector público e auditores transaccionais, os quais com base numa proposta de norma, analisam, discutem e propõem eventuais correcções, por forma a surgir a publicação de uma norma contabilística.

⁴³ IPSAS's estão elaboradas com base nas correspondentes IFRS, emitidas pelo IASB.

fundamental da harmonização na UE, isto é, a diversidade de estruturas legais e institucionais que existem nos diferentes países.” (Thorel e Wittingthon, 1994: 217)

A estrutura conceptual, nomeadamente regras detalhadas de valorimetria e apresentação das demonstrações financeiras, são preconizadas na Quarta Directiva. As principais características desta directiva:

- ✳ Pretende-se obter a comparabilidade e não a uniformidade mantendo como princípio orientador o princípio da imagem fiel⁴⁴, desenvolvido através de uma série de princípios contabilísticos;
- ✳ Estabelece um modelo valorimétrico clássico, permitindo aos Estados autorizar ou impor outros critérios para considerar os efeitos da inflação;
- ✳ Oferece dois formatos de Balanço e quatro de Demonstração de Resultados;
- ✳ Eleva o Anexo à Demonstração Anual, juntamente com o Balanço e a Demonstração de resultados, sendo de crucial importância, já que a flexibilidade da aplicação da Directiva permite opções diversas, sendo necessário para obter um mínimo de comparabilidade, a revelação dos métodos utilizados bem como outras informações de interesse.

Em Portugal, e como já foi referenciado no ponto 1.6, a CNCAP, como organismo que supervisionou a implementação do POCP e dos planos sectoriais, efectua pareceres técnicos às entidades que os requeiram, sobre as mais diversas questões e assuntos relacionados tanto com a implementação dos planos em questão, como a situações pontuais de contabilização. Esta comissão tem vindo a projectar estudos⁴⁵ sobre a implementação do POCP e o levantamento dos organismos⁴⁶ que aplicam esse plano ou outro.

“Diante de informações, que em regime de controvérsias, é lícito procurar conhecer as suas origens porque não se pode admitir que existam diversos critérios para exprimir um mesmo fenómeno, a menos que se deseje iludir a opinião de terceiros. A verdade só tem uma face, e ao regime contábil, como científico só a verdade interessa.” (Sá, 1998:719)

A implementação dos planos sectoriais é um contributo importante no sentido de uma normalização contabilística sectorial, de uma cultura de harmonização contabilística, que poderá ser um adjuvante à adopção e aplicação das IPSAS em Portugal.

⁴⁴ Tradução Espanhola da *true and fair view*.

⁴⁵ Estudos realizados durante ano de 2001, 2002 e 2003.

⁴⁶ Em 2001 foram enviados questionários a 99 entidades dos SFA, os quais revelaram, que 11 aplicavam o POCP, 33 não aplicavam e as restantes não responderam. Em 2002, foram enviados 136, no qual 42 entidades aplicavam, 63, não aplicavam e o resto não respondeu. Em 2003, dos 135 questionários enviados, 39 entidades evidenciavam implementar, 56, a não implementar, e o resto sem resposta.

Este processo de harmonização contabilística tem-se desenrolado em todo o mundo. No caso da UE, esta tem em vista uma consolidação entre os vários países membros, no sentido de no futuro, se poder vir a elaborar demonstrações financeiras comuns. Contudo, as diferenças entre cada país membro, nomeadamente no que diz respeito aos processos de reforma e às normas nacionais de cada um, constituirá um oponente desta meta.

As entidades públicas ainda não vêem a comparabilidade da informação a nível supranacional como uma vantagem competitiva. As normas vigentes em cada país e os processos de reforma levados a cabo, “ofuscam” esta ideia.

1.8. ORÇAMENTO E CONTA GERAL ESTADO

Em termos sumários, o Orçamento de Estado é um documento em que estão previstas as receitas e as despesas para um determinado horizonte temporal, que carece de autorização política, concedida ao Governo pela Assembleia da Republica.

“O orçamento geral do Estado é o documento onde estão previstas e computadas as receitas e as despesas anuais, competentemente autorizadas” (Ribeiro, 1995:41)

Os Orçamentos do Estado descrevem o que os governos fazem, através de uma listagem de como o dinheiro é gasto pelo governo. O orçamento é importante e representa várias coisas ao mesmo tempo, nomeadamente a planificação financeira para um ano, por um lado; um instrumento político, por outro, não no sentido partidário, mas no sentido de mostrar as escolhas ou opções feitas em termos de despesas. (Rubin, 1997)

Na perspectiva da Contabilidade Pública tradicional, o orçamento sustenta todo o sistema contabilístico e é uma peça que funciona como adicional às demonstrações financeiras. Ao invés, a IFAC não sustenta que este seja um elemento adicional das demonstrações financeiras do sector público.

O orçamento é o elemento básico de toda a actividade financeira, uma vez que permite conhecer a utilização dos dinheiros públicos. No entendimento de Franco (2004:336), *“é uma previsão, em regra anual, das despesas a realizar pelo Estado e dos processos de as cobrir, incorporando a autorização concedida à Administração para cobrar receitas e realizar despesas, limitando os poderes financeiros da Administração em cada período anual”*.

É apresentado pelo Governo à Assembleia da República, sob a forma de proposta de Lei, até 1 de Outubro de cada ano. (CRP artº105.º; Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, artºs 12.º e 35.º)

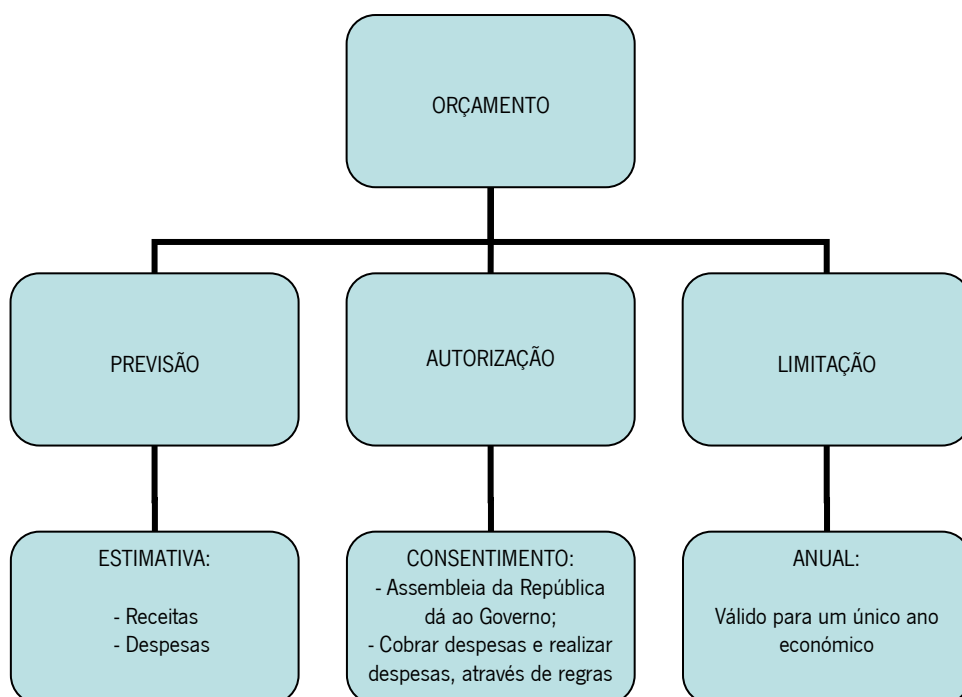
Existem várias acepções para considerar as funções do orçamento. Por exemplo, Franco (2004) considera as funções do orçamento como sendo, económicas, políticas e jurídicas. Ribeiro (1995) por seu turno, revela-as como sendo a relação das receitas com as despesas, a fixação das despesas e a exposição do plano financeiro.

O orçamento pode ser encarado em duas vertentes distintas: orçamento de gerência – no qual são previstas as receitas a cobrar e as despesas a pagar pelo estado durante o período financeiro e orçamento do exercício – no qual são previstas as despesas a pagar pelo estado decorrentes dos créditos e das dívidas, que surgirão durante esse período financeiro.

Como já foi dito, o Orçamento é uma previsão, das receitas e despesas. A receita pública pode ser definida como “ *qualquer recurso, em princípio em uma soma de numerário obtido durante um determinado período de tempo, em benefício de um sujeito público, orientado para a satisfação das despesas públicas que estão a seu cargo*”. (DJAP, 1996:n/d)

Por outro lado, a “*Despesa Pública o emprego de uma soma em dinheiro gasto por agentes públicos e de conta do Estado, para a satisfação de uma necessidade colectiva pública*”. (Ferreira, 1995:9)

Figura 2. Orçamento



(Síntese da definição do Professor Sousa Franco)

Para se fazer a leitura do orçamento de Estado há que ter em conta a sua natureza:

Económica – Gestão do Orçamento de Estado (previsão dos recursos financeiros e respectivo destino);

Política – Consentimento dado pelo órgão legislativo competente⁴⁷;

Jurídica – Instrumento que limita os poderes da Administração Pública no domínio financeiro e é uma Lei da Assembleia da República.

Para além destes três pontos, importa também considerar que o orçamento tem em conta aspectos de foro:

Social – satisfação das necessidades colectivas;

Contabilístico – só se podem realizar as despesas que estiverem inscritas no orçamento;

Técnico – racionaliza das receitas e as despesas, facilitando a sua fiscalização. (Ferreira, 1995)

Na Lei n.º 48/2004, de 24 de Agosto – Lei de Execução Orçamental, são preconizados os princípios orientadores da elaboração do Orçamento de Estado e por conseguinte, da sua execução, em observação de determinadas regras⁴⁸ e princípios⁴⁹, que estão interrelacionadas entre si.

A CRP no Título IV – Sistema financeiro e fiscal – da Parte II – Organização económica – artigo 108º (Orçamento), prevê a obrigação de existência de Orçamento do Estado e dos orçamentos dos Serviços e Fundos Autónomos. Esta incumbe o Governo de elaborar a preparação do Orçamento em consonância com outros órgãos da Administração Pública. Anualmente, o Governo emite uma circular que prevê as regras de elaboração e execução do orçamento e compete à DGO a supervisão dessas operações para posterior envio à Assembleia da República, de forma a ser aprovado.

O orçamento de Estado para além dos mapas previstos na Circular de Preparação do Orçamento, tem de ser acompanhado dos mapas patrimoniais previsionais, balanço e demonstração de resultados.

A Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, com as alterações introduzidas, tem como objecto, entre outros, a definição das regras e procedimentos a ter em conta aquando da elaboração do Orçamento do Estado, nomeadamente (artigo 5º, n.º 1) *“o Orçamento do Estado é unitário e compreende todas as receitas e despesas dos serviços integrados, dos serviços autónomos e do sistema de segurança social”*.

⁴⁷ Assembleia da República.

⁴⁸As regras de discriminação orçamental são a regra da especificação, da não compensação e da não consignação.

⁴⁹ Os princípios e regras que a LEO consagra orientadores na elaboração e na execução do orçamento são: anualidade, integridade (unidade e universalidade), discriminação orçamental (regras da especificação, da não compensação e da não consignação), publicidade e equilíbrio.

Em suma, os orçamentos são utensílios de gestão com múltiplas funções, quer ao nível da sua elaboração, através de uma melhor utilização dos meios postos ao dispor da entidade, quer ao nível da sua execução, permitindo efectuar uma avaliação da eficácia da acção da gestão.

Existe uma clara distinção entre a definição de orçamento e de conta. Contudo, os dois estão intrinsecamente ligados. Enquanto o orçamento é uma previsão, a conta espelha a realização dessa previsão.

A apresentação da Conta Geral do Estado é determinada na Lei de Enquadramento Orçamental. A mesma não é mais do que o resumo das contas dos diversos organismos públicos, incluindo a Segurança Social e deve ser apresentada à Assembleia da Republica até 30 de Junho de cada ano. Esta rege-se pela apresentação obrigatória de determinados mapas, assim como pelo cumprimento de determinados requisitos legais. A DGO coordena e centraliza os elementos necessários à elaboração e encerramento da Conta Geral do Estado, sendo para isso necessário, que todas as entidades intervenientes de todos os ministérios, enviem atempadamente a informação relevante para a prossecução desse fim.

A DGO tem como funções assegurar: *“a elaboração do Orçamento do Estado e das Contas Públicas, o controlo da gestão orçamental de todos os serviços e organismos da Administração Central, a centralização da escrituração e contabilização das receitas e das despesas públicas, a coordenação de todo o sistema de informação da gestão orçamental, bem como a produção de legislação e de estudos de Finanças Públicas de suporte à preparação dos programas e políticas orçamentais do Governo.”*
(DGO, 1992: n/d)

Quer o orçamento, quer a Conta Geral do Estado, são elaborados com contenção e rigor a que todos os sectores do Estado se obrigam, cumprindo as prioridades estabelecidas no Programa de Governo sobre uma maior diferenciação pelo desempenho.

O orçamento de Estado reflecte as escolhas sobre o que o governo vai fazer, assim como o consenso público geral, sobre que tipos de serviços o governo deve dar aos cidadãos. A conta permite efectivamente verificar se o que estava previsto no orçamento foi cumprido e em que medida. Assim, ambos os mapas são instrumentos poderosos para os cidadãos que querem saber como é que o governo está a gastar o seu dinheiro e se o governo tem na sua generalidade seguido as suas preferências.

1.9. AUTONOMIA

O conceito de autonomia está intimamente ligado a um outro conceito, o de instituição. Analisando autores como Hall e Taylor (1996), Ostrom (1986), Douglas North (1991), Peters (1999), pode-se sintetizar que as instituições são um conjunto de regras e procedimentos, valores e rotinas que se relacionam para definir o caminho a prosseguir na vida de cada entidade.

As instituições de Ensino Superior Público em Portugal têm características distintas, consoante se fale em Universidades, Institutos Politécnicos, Serviços de Acção Social e Escolas não Integradas (Escolas de Enfermagem), sendo autónomas relativamente ao Estado, pelo que, encetam o Sector dos Serviços e Fundos Autónomos.

Neste trabalho, analisamos as entidades que possuem autonomia administrativa e financeira e que estão sujeitas à remessa da sua prestação de contas anual ao Tribunal de Contas.

A autonomia administrativa e financeira prevê que as entidades possam dispor do seu património, façam gestão livre das verbas que lhe são confiadas anualmente através do Orçamento de Estado e possam efectivar transferências entre as diversas rubricas e capítulos orçamentais.

A autonomia das Universidades, Institutos Politécnicos e Serviços de Acção Social pode ser estatutária, científica e pedagógica, administrativa e financeira, e é-lhes atribuída por lei.

A Lei de Bases da Contabilidade Pública⁵⁰ estipula o regime financeiro dos serviços e organismos da Administração Central e dos institutos públicos, que revistam a forma de serviços personalizados do Estado e de fundos públicos, e pressupõe o controlo orçamental e a contabilização das receitas e despesas, que obedecem a determinados princípios e normas, sendo estas, parte integrante da citada lei.

De acordo com o artigo 2º da supra mencionada lei, os serviços e organismos da Administração Central dispõem em regra de autonomia administrativa⁵¹ nos actos de gestão corrente, o que se revela na competência dos seus dirigentes para autorizar a realização de despesas e o seu pagamento. Por outro lado, temos o regime de autonomia administrativa e financeira⁵², aplicável aos serviços e organismos que tenham autonomia administrativa e financeira por imperativo constitucional; e outros, a quem

⁵⁰ Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro.

⁵¹ Regime Normal.

⁵² Regime Excepcional.

legalmente esteja atribuído este regime. Estes organismos dispõem ainda de personalidade jurídica e de património próprio, conforme revela o artigo n.º 9 da referenciada Lei.

O Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, desenvolve os princípios consagrados na Lei 8/90, nomeadamente no que diz respeito à definição dos regimes de autonomia administrativa, considerado de regime geral; e do regime excepcional, que considera a autonomia administrativa e financeira. Desenvolve o regime geral e o excepcional de autonomia, referenciando as características inerentes a cada um. O regime de autonomia administrativa revela que *“os serviços e organismos dispõem de créditos inscritos no Orçamento do Estado e os seus dirigentes são competentes para, com carácter definitivo e executório, praticarem actos necessários à autorização de despesas e seu pagamento, no âmbito da gestão corrente”*. Por seu turno, o regime excepcional de autonomia administrativa e financeira, conforme artigo n.º 43º do Decreto-Lei n.º 155/92, é aplicável aos institutos públicos que revistam a forma de serviços personalizados do Estado e de fundos públicos a que se refere especialmente o artigo n.º 1 da Lei de bases da Contabilidade Pública, dotados de autonomia administrativa e financeira, que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública.

A definição de autonomia, usada em termos públicos, pode significar os poderes financeiros que uma entidade detém. Caetano (1991) define quer a **autonomia administrativa** quer a **autonomia financeira** de forma explícita. A primeira consiste no poder conferido aos órgãos de uma pessoa colectiva de direito público de praticar actos administrativos definitivos, que serão executórios, desde que obedeçam a todos os requisitos para tal efeito exigidos por Lei. A segunda existe quando os rendimentos do património da pessoa colectiva e os outros que a Lei lhe permite cobrar, sejam considerados receita própria, aplicável livremente, segundo o orçamento privativo, às despesas ordenadas por exclusiva autoridade dos seus órgãos.

Por outro lado, pode-se dizer que a autonomia financeira pode assumir diferentes formas, de acordo com as áreas da actividade financeira:

- ✳ **Autonomia Patrimonial** - é o poder de dispor de património próprio e/ou tomar decisões relativas a esse mesmo património no âmbito da lei.
- ✳ **Autonomia Orçamental** - é o poder de ter orçamento privativo e gerir as correspondentes despesas e receitas.
- ✳ **Autonomia de Tesouraria** - é o poder de gerir autonomamente os recursos monetários próprios, em execução ou não do orçamento.

✳ **Autonomia Creditícia** - é o poder de contrair dívidas e responsabilizar-se pelo seu pagamento.

A autonomia é, por assim dizer, uma faculdade que os serviços têm e de acordo com esta, podemos distinguir três tipos de serviços:

- ✳ **Serviços dependentes** - carecem de autonomia administrativa, pelo que não podem praticar actos definitivos e executórios, nomeadamente autorizar despesas e pagamentos;
- ✳ **Serviços com autonomia administrativa** - podem praticar actos de gestão definitivos e executórios, nomeadamente autorizar as respectivas despesas e os pagamentos, com créditos inscritos no Orçamento do Estado;
- ✳ **Serviços com autonomia financeira** - gozam de autonomia administrativa, dispõem de receitas próprias, o que lhes permite autorizar, com essas receitas, os pagamentos das despesas previstas no seu orçamento privativo.

“O conceito de autonomia administrativa emerge do direito administrativo associando-se no quadro legal actual a uma multiplicidade de situações perfeitamente atípicas. Em síntese, caracterizará o organismo ou serviço cujos órgãos dirigentes têm capacidade para a prática de actos administrativos definitivos e executórios opondo-se à situação dos designados serviços simples. No quadro da RAFE, este conceito está associado à disponibilidade de créditos do OE a favor do serviço e à competência dos seus dirigentes para autorização e pagamento de despesas integradas na chamada gestão corrente. Autonomia administrativa e financeira significa para além de autonomia possui também autonomia financeira, isto é, orçamento privativo, com receitas próprias e autonomia patrimonial. Pressupõe a outorga de personalidade jurídica. Do que decorre directamente do regime instituído pelo Decreto-Lei n.º 155/92, não existem limites à gestão da capacidade do organismo nomeadamente no que concerne à competência para a autorização de despesas.” (Cravo et al., 2002: 21)

Com a publicação da Lei n.º 62/2007, de 10 de Setembro, que aprova o Regime Jurídico de Avaliação do Ensino Superior, surge um novo enquadramento da autonomia das instituições do ensino superior. Estas no âmbito do RJIES, gozam de autonomia estatutária, pedagógica, cultural, administrativa, financeira, patrimonial e disciplinar face ao Estado. Cada instituição de ensino possuirá estatutos próprios, nos quais serão definidos a estrutura orgânica, os objectivos pedagógicos e científicos, assim

como a concretização da autonomia. Esta não preclude a tutela, bem como a acreditação e a avaliação externa, nos termos da lei.

1.10. ORGANISMOS DE REPORTE DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA

O Tribunal de Contas

O Tribunal de Contas é o órgão que fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas; verifica as contas dos organismos, serviços ou entidades, que estão sujeitos à sua prestação, em conformidade com o previsto na Constituição da Republica Portuguesa e na Lei n.º 98/97, com vista a assegurar a conformidade do exercício da actividade de administração daqueles recursos com a ordem jurídica, julgando, sendo caso disso, a responsabilidade financeira inerente.

Com a publicação da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, o TC viu reforçado e aperfeiçoado o seu sistema de controlo sucessivo, sendo a sua principal função, a de fiscalização das várias regras impostas através dos vários diplomas legais existentes e aplicadas pelas entidades, sobre as quais tem competência para fiscalizar.

O n.º 1 do artigo 1º da supra mencionada lei, enfatiza que o controlo exercida pelo TC, “(...) *aprecia a boa gestão financeira (...)*”, isto é, a verificação se os dinheiros públicos estão a ser bem ou mal geridos.

Nesse sentido, o Tribunal de Contas efectua a verificação das contas que lhe são submetidas, nos termos legais, pelas entidades a tal obrigadas (art.º 51º). Estas são prestadas por anos económicos ou por gerências (art.º 52º) e são elaboradas e documentadas de acordo com as instruções emitidas pelo Tribunal (art.º 6º). Esta verificação pode ser interna ou externa, fazendo-se com recurso aos métodos e técnicas de auditoria (art.º 54.º, n.ºs 1 e 3, al. h)).

A verificação interna é feita pelos serviços de apoio ao TC, com homologação da 2ª Secção, abrange a análise, conferência e liquidação da conta, incluindo a demonstração do respectivo ajustamento, podendo ainda incluir as conferências documentais necessárias à comprovação da correcção das operações consubstanciadas na conta de gerência. Pode ser seguida de auditorias, designadamente quando haja indícios ou evidência de factos constitutivos de responsabilidade financeira (art.º 55º, nº 2).

Para além da sua intervenção em termos de fiscalização pontual, o TC actua controlando as entidades, exercendo sobre elas acções de auditoria geral actuando, contudo, com carácter de independência.

Os mapas a entregar ao Tribunal de Contas são os constantes nas Instruções n.º 1/2004. (Apêndice 1)

A Direcção-Geral do Orçamento

A DGO é o organismo através do qual o Ministério das Finanças procede, no domínio orçamental, à definição e controlo da execução da política financeira do Estado⁵³.

O envolvimento e acção da DGO na implementação do Regime da Administração Financeira do Estado, constante do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, foram reforçados e alargados com a publicação do Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho. Esta figura assim como órgão de controlo da administração financeira do Estado, ao nível orçamental, económico, financeiro e patrimonial, efectuando a verificação da legalidade, regularidade financeira e boa gestão e utilização dos recursos públicos.

A DGO trata da informação⁵⁴ a prestar pelos SFA, e revela que *“a necessidade de acompanhamento rigoroso da execução orçamental do Estado e dos Serviços e Fundos Autónomos tem levado à criação e utilização de adequados suportes e fluxos de informação. No que respeita ao subsector dos Serviços e Fundos Autónomos têm sido definidos nos decretos-lei de execução orçamental e nas Circulares Série A da Direcção-Geral do Orçamento, um conjunto de procedimentos específicos tendentes à recolha normalizada de informação relativa à sua actividade financeira.”* (Circular Série A, n.º 1260, § 1)

As entidades constantes do objecto do nosso estudo têm de remeter à DGO até dia 15⁵⁵ do mês seguinte a que diz respeito a execução, os mapas de controlo orçamental de receita e despesa (7.2 e 7.1, respectivamente), as alterações orçamentais da receita e da despesa (8.3.1.2 e 8.3.1.1), assim como o balancete analítico.

⁵³ Estabelecido no art. 16º do Decreto-Lei n.º 158/96, de 3 de Setembro, revogado pelo artigo 39º do Decreto-lei n.º 47/05, de 24 de Fevereiro.

⁵⁴ A Circular Série A, n.º 1333 da Direcção-Geral do Orçamento, datada de 11 de Abril de 2007, institui as instruções complementares ao Decreto-Lei de Execução Orçamental para 2007 e reserva no quadro 2 do ponto 1.5.2 da parte III, a informação a prestar pelos serviços e fundos autónomos (Apêndice 2).

⁵⁵ Para o ano de 2007 foi estabelecido o dia 15.

Mensalmente, esta direcção geral emite um relatório de execução que reúne toda a contabilidade pública nacional de todos os ministérios, o que revela um passo importante para uma posterior consolidação das contas nacionais.

Trimestralmente, semestralmente e anualmente outros mapas têm carácter de entrega obrigatória, seja em formato papel, seja ao nível do SIGO. (Apêndice 2)

O Instituto Nacional de Estatística

O Instituto Nacional de Estatística é um instituto público, que surgiu em 1935, cuja missão é o desenvolvimento de funções de serviço público estatístico, nomeadamente através da publicação de dados estatísticos fornecidos para publicitação, mas também efectuando estudos e análises autónomos e análises de foro demográfico, social, económico e financeiro.

Anualmente, após submissão da conta ao TC e à DGO, são submetidos ao INE o balanço, a demonstração de resultados, o anexo ao balanço e à demonstração de resultados, os mapas de execução orçamental, assim como o balancete analítico.

Enquanto que a DGO e o TC são os órgãos que, no decorrer e no final da execução económica anual, fiscalizam toda a actividade financeira do Estado, o INE figura como órgão de comunicação com o cidadão, do resultado das contas públicas.

CAPÍTULO II – O PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE PARA O SECTOR DA EDUCAÇÃO

2.1. A CONTABILIDADE DO SECTOR PÚBLICO EM PORTUGAL

Para Amaral (1994), os serviços públicos são organizações humanas, criadas no seio de cada pessoa colectiva pública, com o fim de desempenhar as atribuições desta, sob direcção dos respectivos órgãos, devendo ser considerados como conceito base na organização administrativa. Neste sentido, considera-se que os serviços públicos são estruturas movimentadas por indivíduos que trabalham ao serviço de determinada entidade pública, constituindo um elemento fulcral dessa mesma entidade.

Assim, o Sector Público pode ser encarado como um *“conjunto de actividades económicas de qualquer natureza exercidas pelas entidades públicas”*, possui uma diversidade de entidades com características divergentes, que prestam determinados serviços à sociedade, que vão desde a saúde, educação, defesa, entre outros, alguns dos quais dificilmente poderiam ser assumidos por entidades privadas. (Franco, 2004:143)

Do mesmo modo, Jones e Pendlebury (1996:3) defendem que *“As organizações do Sector Público prestam uma variedade de serviços diferentes, apresentando também, uma variedade de características legais, sociais, económicas e políticas. Estas organizações têm poderes, responsabilidade, objectivos distintos, fontes de financiamento diferentes, bem como diferentes estruturas organizativas, que adoptam diferentes práticas contabilísticas. Essas diferenças reflectem como o desenvolvimento do Sector Público tem respondido às pressões de mudança ao longo do tempo e também à envolvente histórica”*.

A contabilidade do Sector Público enceta a contabilidade das diferentes organizações que compõem o sector público. De acordo com Vela Bagues (1992), ela possui duas divisões importantes, a contabilidade das empresas públicas e a contabilidade pública, e pode ser encarada como um conjunto de regras aplicáveis à aprovação, execução e controlo dos orçamentos públicos, ou seja, um conjunto de regras que regulam a elaboração das contas públicas.

Em Portugal, tem-se vindo a assistir a uma transformação do sistema de gestão, tradicionalmente focado no controlo da legalidade, para uma prestação de informação sobre a utilização eficiente dos recursos, no qual existe uma aproximação dos princípios e normas vigentes no sector privado, especialmente a partir dos anos 90, onde surgiram programas de reforma e modernização administrativa. O país empreendeu uma reforma da contabilidade, a qual deixou de estar somente subordinada ao orçamento, passando a reflectir também as operações e o apuramento de resultados. (Marques, 2001)

A Reforma da Contabilidade Pública⁵⁶ teve início com a publicação da Lei de Bases da Contabilidade Pública – Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro, cujo objectivo pressupõe a substituição do sistema de contabilidade vigente⁵⁷, e as principais alterações foram, o regime financeiro passou a ter duas vertentes; autonomia administrativa e autonomia administrativa e financeira; a existência de dois sistemas de contabilidade, unigráfico e o digráfico. Posteriormente surgiu o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, no qual foram definidas as regras orientadoras desta reforma.

Nesta sequência surge o POCP, através da publicação do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, obrigatoriamente aplicável a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local, que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública. Este plano conduziu a uma maior normalização contabilística e no qual estavam estipuladas possibilidades de adaptação dos planos sectoriais existentes ou a existência de novos planos tidos como indispensáveis. Neste seguimento, surgem os planos sectoriais, nomeadamente o POCE. Estes novos planos de contabilidade têm vindo a ser progressivamente implementados, de acordo com os recursos e autonomia de cada entidade.

Em suma, pode-se dizer que em Portugal existe uma diversidade contabilística ao nível do sector público, a qual por vezes gera assimetrias de informação, que surtem efeitos nos utilizadores da informação financeira. A contabilidade pública apoia-se nas normas emitidas pelo Estado, sob influência das normas fiscais, existindo uma forte tendência de subordinar a contabilidade à fiscalidade. As instituições de ensino superior consideram fundamental a prestação de contas à sociedade, nomeadamente em termos financeiros, contudo, esta prestação de contas está dependente da realização ou não dos objectivos definidos para o ensino superior.

⁵⁶ Para Carvalho (2002), a reforma da contabilidade pública representa um marco significativo dos princípios que norteiam a NGP, e pressupõe o aumento da quantidade e da qualidade da informação contabilística que suporta a tomada de decisões.

⁵⁷ Assente ainda nas reformas de 1928 a 1936.

2.2. ÂMBITO DE APLICAÇÃO DO POCE

O POCE surge em sequência da aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, cujo modelo lhe serve de base e acolhe as adaptações a este plano entendidas como necessárias, para ser aplicado pelas entidades do sector da educação. Refere o diploma que *“A especificidade, a dimensão e a diversidade do universo de organismos e serviços da área educacional, em especial as escolas, os serviços administrativos desconcentrados e as instituições de ensino superior, com os seus diversos modelos organizacionais e estatutários, justificam, por seu lado, a existência de um plano sectorial para a Educação.”* (Portaria n.º 794/2000, § 4)

De acordo com o discriminado no n.º 1 do artigo 2º da Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro, o *“POC – Educação é obrigatoriamente aplicável a todos os organismos do Ministério da Educação, bem como aos organismos autónomos sob sua tutela que não tenham a natureza, forma e designação de empresa pública.”*

De acordo com a portaria que criou o POCE, este seria de aplicação obrigatória a partir de 2001 para os organismos dotados de autonomia administrativa e financeira, e a partir de 2002 para os restantes. Foi também estipulado o ano de 2002 para a apresentação das contas consolidadas de Universidades e Politécnicos. Contudo, desde que devidamente justificado, os organismos com autonomia administrativa e financeira tendo por base o Decreto-Lei n.º 77/2001, de 5 de Março, podiam diferir para 2002 o prazo para a implementação do POCE. (Cravo et al., 2000)

O POCE divide-se em dois tipos de regimes: regime geral e regime simplificado.

- ✳ O Regime Geral é aplicável às Universidades, Institutos Politécnicos, organismos com autonomia financeira e entidades não integrados em organismos públicos. Este regime pressupõe a existência de diversos sistemas contabilísticos (contabilidade orçamental, patrimonial e analítica) e a elaboração de mapas finais como o balanço, demonstração de resultados, mapas de execução orçamental, fluxos de caixa, situação financeira, anexos às demonstrações financeiras, relatório de gestão e parecer do órgão fiscalizador.

- ✳ O Regime Simplificado é aplicável aos organismos que simultaneamente estejam dispensados de remessa das contas ao Tribunal de Contas, não sejam dotados de autonomia administrativa

e financeira e estejam integrados num grupo público. Este regime pressupõe a existência de contabilidade orçamental, a elaboração de relatório de gestão e de mapas de execução orçamental.

2.3. OBJECTIVOS E CARACTERÍSTICAS

Segundo Caiado e Pinto (1997), o grande objectivo do POCE é o de criar condições para a integração das diferentes áreas contabilísticas: patrimonial, analítica e orçamental, numa contabilidade pública moderna, que represente o instrumento fundamental em todo o processo de gestão das entidades estatais, que lhes permita obter vantagens competitivas a diversos níveis, assim como evidenciar um posicionamento estratégico por parte das instituições por ele abrangidas.

Com a aprovação do POCE são criadas condições para a integração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica num único sistema contabilístico, que possa constituir um instrumento de apoio aos órgãos de decisão e aos outros utilizadores da informação. Assim, como características são de destacar as seguintes:

- 1) Reconhece-se a necessidade de aplicação do princípio da substância sobre a forma para casos específicos;
- 2) O Balanço e a Demonstração de Resultados apresentam uma estrutura semelhante à do POCP, reflectindo as alterações específicas deste sector;
- 3) Prevê-se a criação de provisões para os casos a que estejam associados riscos (aplicações de tesouraria, cobranças duvidosas, depreciação de existências, etc.) e em que não se trate de uma simples estimativa de um passivo certo;
- 4) Adopção um sistema de controlo interno que abarque o plano de organização interno, políticas, métodos, técnicas e procedimentos de controlo e outros procedimentos a definir superiormente;
- 5) Os princípios consagrados no POCE são os princípios da entidade contabilística, da continuidade, da consistência, da especialização ou acréscimo, do custo histórico, da prudência, da materialidade e da não compensação;
- 6) Explicitação de forma detalhada do princípio da entidade contabilística, dado que os objectivos do plano, sobretudo ao nível da consolidação de contas, assim o exigem;
- 7) Critérios de valorimetria para as imobilizações: o custo de aquisição ou o custo de produção;

8) Critérios de valorimetria para os activos do imobilizado obtidos a título gratuito, ou no caso de inventariação inicial, de bens dos quais se desconheça o valor de aquisição ou de produção: deverá considerar-se o valor resultante da avaliação ou o valor patrimonial definidos nos termos legais. Face à inexistência de lei aplicável, ter-se-á em conta o valor da avaliação segundo critérios técnicos adequados àquele tipo de bem. Na impossibilidade de se atribuir um valor aos bens, deverá fundamentar-se esse facto em anexo;

9) Transferências de activos entre entidades sujeitas ao POCE, o valor a considerar será o valor constante dos registos contabilísticos da entidade de origem, a não ser que o diploma que autorizou a transferência estabeleça montante diferente ou então um valor acordado pelas partes e autorizado superiormente;

10) Os bens do domínio público deverão ser incluídos no activo imobilizado da entidade responsável pela sua administração ou controlo, independentemente de estarem ou não afectos à sua actividade operacional. Para valorização destes activos, utiliza-se o custo de aquisição ou o custo de produção e perante a impossibilidade da sua aplicação, recorre-se à avaliação segundo critérios técnicos adequados;

Quando os elementos do activo imobilizado tiverem uma vida útil limitada, ficam sujeitos a uma amortização sistemática durante esse período, e para o cálculo das amortizações do exercício, prevê-se o método das quotas constantes. Na eventualidade de serem fixadas quotas diferentes das previstas na lei, tal facto deverá ser justificado no anexo.

11) As existências são valorizadas ao custo de aquisição ou ao custo de produção, podendo recorrer-se ao preço de mercado como situações de excepção;

12) As dívidas de e a terceiros são expressas pelas importâncias constantes dos documentos que as titulam, salvo as situações excepcionais previstas;

13) As disponibilidades de caixa e de depósitos em instituições financeiras devem ser expressas pelos montantes dos meios de pagamento e dos saldos de todas as contas de depósito da instituição.

14) A criação de uma classe zero⁵⁸ designada de contas de controlo orçamental e de ordem, a qual permite consultar o saldo disponível do orçamento, assim como os cabimentos efectuados e os compromissos assumidos. A movimentação desta classe é feita sob um método digráfico, isto é, o método pelo qual qualquer registo contabilístico movimenta, no máximo duas contas: uma a débito e outra a crédito, mantendo-se a igualdade entre o total de débitos e o total de créditos. Em relação ao

⁵⁸ Alves (2003) apontou que esta era uma noção básica a ter em mente acerca do POCE.

POCP é de salientar a criação de contas específicas para a contabilidade orçamental do regime simplificado;

15) Obrigatoriedade da Publicação das Contas no Diário da Republica;

16) Obrigatoriedade da elaboração de documentos previsionais;

17) A obrigatoriedade da implementação de três sistemas contabilísticos: Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental e Contabilidade Analítica, tem como finalidade os seguintes objectivos:

Quadro 1. Objectivos dos subsistemas contabilísticos

OBJECTIVOS	CONTABILIDADE		
	PATRIMONIAL	ORÇAMENTAL	ANALÍTICA
1. Proporcionar a elaboração do Balanço, revelando a composição e o valor do património, bem como a sua evolução.	X	-	-
2. Determinar os resultados analíticos, pondo em evidência os custos e os proveitos dos serviços.	X	-	X
3. Registrar a execução do Orçamento e determinar os resultados orçamentais.	-	X	-
4. Proporcionar a informação necessária para a elaboração das contas finais do exercício e dos documentos que devem ser remetidos ao Tribunal de Contas.	X	X	-
5. Facilitar a informação necessária para a elaboração das estatísticas económico-financeiras.	X	X	X
6. Prestar a informação necessária para a elaboração de estatísticas económico-financeiras.	X	X	X
7. Possibilitar o exercício de controlo da legalidade, financeiro e de eficácia.	X	X	-
8. Possibilitar o inventário e o controlo do imobilizado corpóreo, incorpóreo e financeiro, o controlo do endividamento e o acompanhamento individualizado da situação.	X	-	-

(adaptado do Relatório do TC 17/2005/FS/SRATC)

18) A contabilidade patrimonial ou financeira tem como objectivos, o controlo das relações com terceiros, a revelação do património e das variações patrimoniais; bem como o apuramento do resultado global (Carvalho,1998);

19) A Contabilidade Orçamental⁵⁹ possui um papel preponderante no seio do POCE, dado que representa uma importante vertente da Contabilidade Pública. O orçamento é um dos documentos essenciais de qualquer governo e anualmente é elaborado para delinear as entradas e as saídas de recursos financeiros de uma entidade. O orçamento tem tido uma influência na economia das entidades públicas, dado que, todas as decisões que comprometam recursos financeiros das entidades se subordinam aos critérios, normas, restrições e formalidades constantes do orçamento (Montesinos, 1996);

20) De acordo com o preceituado no POCE, a implementação de um sistema de contabilidade analítica é obrigatória. No ponto 2.8 do mesmo, estão dispostas as normas para este tipo de contabilidade, nomeadamente que (2.8.1) *“a contabilidade analítica é um sistema obrigatório e tem como objectivos: a) a obtenção e justificação do custo por actividades intermédias (centros auxiliares, serviços administrativos e financeiros, órgãos de gestão, etc.) e actividades finais (curso, disciplina, refeição, bem ou produto final para venda ou para activo, serviço externo, etc.). Assim, pretende-se obter:*

- Nas escolas de ensino não superior, o custo de cada turma, o custo por aluno e o custo de outras actividades internas, bem como da prestação de serviços à comunidade externa;

- Nas faculdades, escolas ou institutos de ensino superior, o custo dos serviços internos, o custo por curso, disciplina ou aluno, o custo de cada projecto de investigação e o custo de outras actividades internas, bem como da prestação de serviços à comunidade.”

21) As entidades abrangidas por este Plano de Contas devem proceder à inventariação e avaliação de todo o seu património, facto essencial para o início da contabilidade patrimonial (n.º 4, art.º 6º) e adoptar um sistema de controlo interno;

22) O POCE define para o cálculo das amortizações o método das quotas constantes (ponto 4.1.10 e 4.1.13) e de acordo com o ponto 2.7 está prevista a criação de provisões para casos que estejam associados riscos⁶⁰ e em que não se trate de uma simples estimativa de um passivo certo.

23) A inserção de normas de consolidação de grupos públicos constitui outra das “novidades” do POCE e de acordo com o ponto 12.1 - *“A informação contabilística produzida pelas entidades*

⁵⁹ Esta contabilidade é traduzida pelos mapas de controlo orçamental de despesa e receita, assim como do mapa de fluxos de caixa, os quais serão tratados com maior profundidade mais adiante no ponto 4.1.3 – Mapas de remessa obrigatória ao Tribunal de Contas.

As instituições estão sujeitas a um controlo financeiro por parte do Estado através do seu orçamento, e é através dos mapas de execução orçamental que se vai conhecendo a evolução da execução desse orçamento, uma vez que os mesmos indicam em cada mês a execução de todas as receitas cobradas e de todas as despesas realizadas, desagregadas por rubrica orçamental e fonte de financiamento.

⁶⁰ Nomeadamente, aplicações de tesouraria, cobranças duvidosas, depreciação de existências, obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso, etc.

contabilísticas constitui uma informação fragmentada que fica muito longe de satisfazer as necessidades informativas das entidades nos dois últimos patamares...”, logo, “...torna-se necessário consolidar informação financeira que melhore o processo de tomada de decisão pelos responsáveis financeiros e não pelos responsáveis políticos que leve à criação de uma cultura de apresentação de contas intra-entidades pertencentes a um mesmo grupo...”. Existe aqui a ideia de criar uma política de grupo e cultura de gestão de grupo, que permite efectuar comparações temporais e espaciais, o que revela uma transparência da informação pública.

Os mapas contabilísticos apresentam uma estrutura semelhante à do POC e do POCP, e são essencialmente o balanço e demonstração de resultados. O Balanço revela a correspondência dos elementos com as contas do plano, apresentando os valores do ano transacto; e a demonstração de resultados indica os custos e os proveitos.

2.4. A PRESTAÇÃO DE CONTAS

2.4.1. Objectivos

A prestação de contas é um dos deveres de todos os gestores de dinheiros, fundos ou outros valores públicos, do início ao termo do exercício das suas funções. Esta tarefa inclui a prestação de todos os elementos e esclarecimentos, os quais respondem perante uma entidade com poder para lhes supervisionar as contas, declarando-os credores, devedores ou quites do Estado, aplicando-lhes sanções, se a isso houver lugar. (Franco, 2004)

Deve obedecer a algumas normas e deve ser elaborada para que se lhe reconheça validade e credibilidade. Todo e qualquer tipo de informação deve ser credível, para que as pessoas a quem a mesma se destina, possam retirar conclusões idóneas. (Costa, 2000)

Constitui uma obrigação decorrente de disposições legais, neste caso específico, do POCE, a qual deve conter mapas que espelhem a situação económica e financeira da instituição, elaborados de acordo com resolução n.º 1/2004, de 22 de Janeiro, da 2ª Secção do Tribunal de Contas, que estabelece as instruções a ter em linha de conta para a elaboração e documentação das contas.

Para o Instituto de Gestão Financeira do Ministério das Finanças, a prestação de contas decorre de uma disposição legal e consiste na apresentação de documentos que expressem a situação financeira da

entidade (mapas de execução orçamental de receita e despesa), e deve ser “carregada” no SIGO – Sistema Integrado de Gestão Orçamental⁶¹. Cada entidade possui uma ou varias *passwords*, de acordo com os utilizadores que possua (funcionários dos sectores de contabilidade e/ou membros do órgão de gestão).

A análise e interpretação das contas públicas de uma entidade, através dos documentos de prestação de contas, permite aferir:

- ✳ Situação Patrimonial⁶²;
- ✳ Situação Financeira⁶³;
- ✳ Resultado Económico-Patrimonial⁶⁴;
- ✳ Execução do Orçamento⁶⁵.

Com o passar dos anos, tem-se vindo a verificar que quanto mais simplificados e eficazes forem os mecanismos que estão na base da prestação de contas, mais eficiente se tornam os serviços e mais célere a informação acerca das mesmas se torna.

2.4.2. As Instruções n.º 1/2004 do Tribunal de Contas

O Tribunal de Contas em 22 de Janeiro de 2004 emitiu as Instruções n.º 1/2004, da 2ª Secção, para a organização e documentação das contas abrangidas pelo Plano Oficial de Contabilidade Pública e planos sectoriais. A entrada em vigor destas instruções leva a que deixe de ser ter em conta as instruções publicadas anteriormente, como sejam, a Resolução n.º 1/93, de 21/01, que revelava as instruções e requisitos a observar na organização e documentação das contas pelos organismos autónomos e outros serviços com contabilidade patrimonial; bem como, as Instruções n.º 1/97, de 03/03; e ainda as Instruções n.º 2/97 de 03/03.

As instruções supra citadas devem seguir-se a partir da gerência de 2004 ou do ano económico em que o plano oficial de contabilidade pública ou os planos sectoriais sejam efectivamente adoptados, mantendo-se em vigor até lá, as instruções aprovadas para a organização e documentação das contas

⁶¹ SIGO – www.sigo.min-financas.pt.

⁶² A informação contida no balanço e no anexo ao balanço e à demonstração de resultados, no que respeita ao valor e às características do imobilizado não financeiro, investimentos financeiros e endividamento.

⁶³ A informação contida no balanço e no anexo ao balanço e à demonstração de resultados, no mapa de fluxos de caixa, no mapa de financiamento, assim como a posição da tesouraria.

⁶⁴ A informação contida na execução orçamental de despesas e receitas, no resultado económico patrimonial e no anexo ao balanço e à demonstração de resultados.

⁶⁵ A informação contida nos mapas de execução orçamental, outros mapas de execução e anexo ao balanço e à demonstração de resultados.

dos organismos e serviços com contabilidade orçamental, de 31/11/85; a Resolução n.º 1/93 de 21/01, com as instruções e requisitos a observar na organização e documentação das contas pelos organismos autónomos e fundos públicos e demais serviços com contabilidade patrimonial; as Instruções n.º 1/97 de 03/03; e as Instruções n.º 2/97 de 03/03.

Tendo em linha de conta o n.º 1 do ponto II das Instruções n.º 1/2004, as contas das entidades, devem compreender para além dos *“documentos de prestação de contas, mapas e anexos às demonstrações financeiras conforme os modelos definidos no POCP e nos respectivos planos sectoriais que lhe forem aplicados”*, também *“outros documentos considerados necessários nos termos das presentes instruções”*.

O Anexo I das mesmas, revela a lista de toda a informação contabilística na óptica orçamental e patrimonial, que os diversos organismos têm de elaborar e enviar ao TC. (Apêndice 1)

Por outro lado, os grupos públicos previstos no POCE deverão remeter ao TC:

- a) Indicação da entidade consolidante, com identificação do respectivo órgão de gestão e respectivos responsáveis, a quem esteja cometida a responsabilidade pela consolidação de contas;
- b) Relatório e parecer do órgão de fiscalização e cópia de certificação legal de contas, quando emitidos;
- c) Balanço consolidado;
- d) Demonstração de resultados por natureza consolidados, quando aplicável;
- e) Anexos às demonstrações financeiras consolidadas;
- f) Relatório de gestão consolidado;
- g) Nota informativa sobre as entidades incluídas e/ou excluídas da consolidação, e os motivos que justificam tal inclusão ou exclusão;
- h) Regras e métodos observados na consolidação;
- i) As demonstrações financeiras individuais das entidades que integram o perímetro de consolidação dos grupos públicos.

Salienta-se que, além dos documentos e informações referidos, pode o Tribunal de Contas recolher junto do organismo ou de terceiros quaisquer outros elementos ou informações que considere necessários para a verificação de contas.

2.4.3. O Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação

O POCE, à semelhança do POCP, define um modelo de apresentação de contas muito idêntico ao do sector empresarial.

No ponto I do POCP, está referenciado que *"Os principais mapas relativos à situação orçamental contém, para cada entidade, a situação da execução orçamental (por natureza das despesas e receitas, assim como por actividades ou projectos), o balanço e a conta de resultados"*.

De acordo com POCE, a prestação de contas das entidades rege-se por um conjunto de preceitos e existe a obrigatoriedade de apresentação de determinados mapas.

O POCE também obriga as entidades a apresentar mapas previsionais como o Plano de Actividades, o Plano Plurianual de Investimentos e Mapa de Execução Anual, assim como o Orçamento.

Os mapas obrigatórios a apresentar são (Portaria n.º 794/2000, art.º 4º):

- a) Balanço;
- b) Demonstração de Resultados;
- c) Mapas de Execução Orçamental de Receita e Despesa;
- d) Mapa de Fluxos de Caixa;
- e) Mapa da situação Financeira;
- f) Anexos às Demonstrações Financeiras: caracterização da entidade, notas ao balanço e a demonstração de resultados, notas sobre o processo orçamental e respectiva execução, notas sobre a contabilidade analítica;
- g) Relatório de gestão
- h) Parecer do órgão fiscalizador⁶⁶.

Os documentos de prestação de contas incidem sobre mapas financeiros e mapas financeiros de informação complementar, como o mapa de subsídios obtidos ou concedidos, transferências realizadas de e para outras entidades, activos financeiros, dívida e juros. A obrigatoriedade da divulgação desta informação revela que existe uma aposta na transparência das contas públicas, da fiabilidade e da conformidade das mesmas em relação ao POCE.

⁶⁶ O parecer do órgão fiscalizador tem de ser acompanhado da certificação legal de contas, caso exista um revisor legal de contas, ou por um relatório do conselho fiscal (quando existente).

A informação revelada por estes mapas pode ser encarada em termos quantitativos e em termos qualitativos. Em termos quantitativos, na medida em que houve um acréscimo da informação financeira; em termos qualitativos, uma confirmação do cumprimento das normas e por conseguinte, dos requisitos qualitativos da informação financeira. As normas de controlo interno com a entrada em vigor desta resolução, passam a ser uma informação a prestar, com o intuito de melhorar a qualidade da informação financeira prestada.

Os mapas que constituem o conjunto da informação financeira, têm de ser elaborados de acordo com os principais princípios e características definidas e aceites internacionalmente, pois os mesmos visam a satisfação das necessidades dos diversos utilizadores da informação.

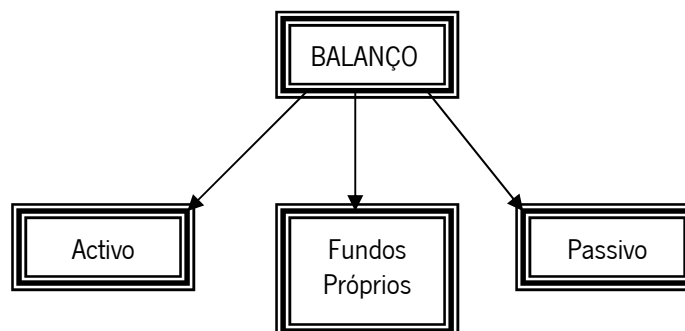
2.4.4. Balanço

“ O Balanço apresenta uma estrutura semelhante à do POCP, indicando-se a correspondência dos seus elementos com as contas do Plano. Também se indicam as quantias do exercício anterior, tendo em vista contribuir para a melhoria da informação contabilística divulgada.” (Cravo et al., 2002:97)

O Balanço apresenta a posição patrimonial de uma entidade num determinado momento, ou seja, os meios económicos e monetários com os quais pode contar para a obtenção dos seus fins. De acordo com a Lei do Enquadramento Orçamental, este é um documento que sintetiza a situação patrimonial, no qual está expresso o activo e o passivo de uma entidade, bem como o apuramento da situação líquida final. É disponibilizado no final de um período contabilístico (trimestre, semestre, ano).

O Balanço divide-se em três partes fundamentais: Activo, Fundos Próprios e Passivo.

Figura 3. Elementos do Balanço



O FASB considera que um activo é definido em função dos benefícios económicos futuros⁶⁷.

Por outro lado, a estrutura conceptual do IASB define um activo como “um recurso controlado pela empresa como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a empresa, benefícios económicos futuros”.

Do mesmo modo, a IFAC no § 6 da NICSP n.º 1 – Apresentação das Demonstrações Financeiras, apresenta um conceito igual ao apresentado pelo IASB, contudo, refere também no § 10 da mesma norma, uma expressão “potencial de serviços”, a qual está directamente relacionada com a perspectiva de activo para as entidades públicas e com a natureza e fins a que se destinam. Para estas, um activo tem subjacente a capacidade de prestação de serviços e de satisfazer as necessidades dos seus utentes.

Por sua vez, a AECA (2001) no seu marco conceptual para as entidades públicas, referem que *“um activo é um recurso controlado pela entidade como resultado de factos passados, do qual seja provável a prestação futura de serviços públicos ou a obtenção de rendimentos”*.

O passivo por outro lado, sustém o conjunto de fundos obtidos externamente pela entidade, nomeadamente através de empréstimos, através do diferimento de pagamentos (aos fornecedores, ao Estado, etc.).

Para o IASB o passivo é tido como “uma obrigação presente da empresa proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte um exfluxo de recursos da empresa incorporando benefícios económicos”.

Também a IFAC apresenta na NICSP n.º 1, a definição de passivo como algo que *“se espera que seja liquidado no curso normal do ciclo operacional da entidade”*, ou *“se vença, para ser liquidado, dentro de doze meses da data do relato”*.

Por último, o conceito de capital próprio não apresenta diferenças significativas face ao conceito empresarial. No POCE, a diferença entre Activo e Passivo é designada de Fundos Próprios e corresponde ao valor patrimonial que é apurado.

⁶⁷ Fluxos de caixa gerados e seus equivalentes.

2.4.5. Demonstração de Resultados

Este mapa dá a conhecer a forma como o resultado foi gerado, através dos seus diversos componentes. A Demonstração de Resultados do POCE segue o modelo previsto no POCP e por conseguinte do POC; integra as contas das classes 6 - custos e perdas e 7 - proveitos e ganhos; e posiciona o relacionamento entre elas.

No âmbito da contabilidade pública, os custos e os proveitos são os recursos utilizados ou obtidos nas entidades públicas, nos quais os **proveitos** são considerados os recursos colocados à disposição da entidade para a prossecução das suas actividades e os **custos** os recursos utilizados ou consumidos por essa mesma entidade.

Segundo o IASB os custos “são diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou depreciações de activos ou de aumentos de passivos que resultem em diminuições no capital próprio, que não sejam os relacionados com as distribuições aos participantes no capital próprio”; e os proveitos são “aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou melhorias de activos ou de diminuições de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio”.

No entanto, a IFAC devido à relação das normas com as entidades públicas, designa os custos e proveitos por gastos e réditos, considerando-os, respectivamente como diminuições ou aumentos de “benefícios económicos ou serviços potenciais”.

A estrutura da demonstração de resultados preconiza quatro conceitos fundamentais:

1. O resultado operacional, ou seja, o resultado gerado pela actividade principal da entidade, o qual é obtido pela diferença entre as vendas/prestações de serviços e os custos operacionais (compra de mercadorias e matérias-primas, salários e encargos, custos gerais de produção e amortização do imobilizado, quando aplicável);

2. O resultado financeiro, que pressupõe a diferença entre proveitos e custos de natureza essencialmente financeira (juros pagos e recebidos, descontos de pronto pagamento obtidos e concedidos, rendimentos e encargos de participações de capital, etc.);
3. O resultado extraordinário, que abrange os custos e proveitos com um carácter inesperado (sinistros, multas, dívidas incobráveis ou recuperadas, etc.) ou meramente pontual (por exemplo, as mais ou menos valias resultantes da alienação de componentes do activo imobilizado);
4. O resultado líquido, o qual resulta da soma algébrica das três componentes anteriores. Este faz a ligação entre Demonstração de Resultados e Balanço, sendo também incluído nesse último.

2.4.6. Mapas de Execução Orçamental de Despesa e Receita

Os Mapas de Execução Orçamental são construídos com base na classificação económica das receitas e despesas públicas e visam a apresentação das receitas cobradas e das despesas realizadas. Estes dois mapas articulam-se com o mapa de fluxos de caixa para poder acompanhar o desenvolvimento das receitas e das despesas.

Os mapas de execução orçamental descrevem todas as receitas e despesas inscritas no orçamento,⁶⁸ discriminadas por classificação orgânica⁶⁹, por fonte de financiamento⁷⁰, por classificação funcional⁷¹ e por rubrica de classificação económica⁷², para que seja passível de se efectuar uma análise por tipo de financiamento, por classificação económica, ou outra, quer da receita, quer da despesa.

A execução orçamental das receitas e das despesas obedece a preceitos básicos. As receitas têm de ser legais e só podem ser liquidadas⁷³ e cobradas⁷⁴ se estiverem previstas no orçamento. As despesas têm de estar inscritas no orçamento e esse valor é o montante máximo que as entidades podem despende, com o objectivo de uma disciplina administrativa e uma tesouraria equilibrada. (Ferreira, 1995)

⁶⁸ De acordo com o artigo 108º da CRP, as receitas devem cobrir as despesas inscritas no orçamento, seguindo as directrizes da Lei de Enquadramento Orçamental.

⁶⁹ Estrutura-se por códigos que identificam os ministérios, as secretarias de Estado, os capítulos, divisões e subdivisões do orçamento.

⁷⁰ Identifica a proveniência das receitas e a aplicabilidade das despesas.

⁷¹ Especifica a actividade da instituição.

⁷² No que diz respeito às receitas, estrutura-se por capítulos, grupos e artigos; as despesas observam-se por agrupamento, sub agrupamento e rubrica.

⁷³ Liquidação é a determinação do montante a cobrar.

⁷⁴ Cobrança é a entrada do dinheiro nos cofres da entidade.

2.4.7. Mapa Fluxos Caixa ou Demonstração de Fluxos de Caixa

A demonstração dos fluxos de caixa, internacionalmente denominada *cashflow statement* é um documento que permite uma análise sobre um aspecto fundamental da gestão financeira – a liquidez. O conceito de fluxo de caixa é em termos simples, a variação das disponibilidades (caixa, bancos e equivalentes) entre duas datas. Este conceito pode ser complementado e decomposto na criação do respectivo mapa de fluxos monetários, no qual a variação das disponibilidades é medida através das áreas do ciclo financeiro significativas – exploração, investimento e financiamento.

Tem uma importância fulcral, pois apresenta os fluxos de caixa das actividades operacionais, de investimento e de financiamento, possibilitando assim a apreciação dos fluxos de caixa gerados (ou aplicados) pelas operações, que investimentos (ou desinvestimentos) está a entidade a efectuar e quais as fontes de financiamento. (Rodrigues, 2003)

Também Boyd e Cortese-Danile (2000) indicam que a DFC assenta na liquidez, uma vez que não inclui todos os custos e proveitos; e corresponde a uma ligação entre o balanço e a DR, dado que disponibiliza informação que estes não divulgam.

Por outro lado, a Norma Internacional para o Sector Público n.º 2, regista que uma demonstração de fluxos de caixa deve ser elaborada de acordo com os requisitos da norma, e a mesma deve fazer parte integrante das demonstrações financeiras a entregar, aquando da prestação de contas.

Ainda seguindo os preceitos desta norma, a informação acerca dos fluxos de caixa é útil ao proporcionar aos utentes das demonstrações financeiras uma base para determinar a capacidade da entidade de gerar dinheiro e equivalentes e determinar as suas necessidades de utilização desses fluxos de caixa.

De acordo com o POCE, a DFC é um mapa que se articula com os mapas de controlo orçamental de despesa e receita. Apresenta os recebimentos e os pagamentos associados às operações de execução do orçamento e às demais operações que afectam a tesouraria, evidenciado também os saldos iniciais e finais, desagregados de acordo com a sua proveniência. As receitas e as despesas orçamentais são desagregadas neste, de acordo com a discriminação constante do orçamento.

2.4.8. Anexos às Demonstrações Financeiras

Os Anexos às demonstrações financeiras abrangem um leque de informações destinadas a permitir uma adequada compreensão de determinadas situações constantes das demonstrações financeiras, ou de outras situações que, embora sem reflexo nessas demonstrações, são úteis para melhor avaliação do seu conteúdo.

Este conjunto de anexos permitem compreender determinadas situações inerentes às demonstrações financeiras ou outras situações consideradas pertinentes, para que seja passível de se conhecer a realidade circundante da entidade, embora sem reflexo nas demonstrações.

Os anexos devem conter as seguintes referências:

- ✳ Caracterização da entidade – elementos sobre a entidade;
- ✳ Notas ao balanço e à demonstração de resultados – aspectos que possam justificar e permitam visionar as demonstrações financeiras de uma forma mais concreta;
- ✳ Notas sobre o processo orçamental e respectiva execução – elementos sobre as alterações orçamentais, ou outros considerados pertinentes;
- ✳ Notas sobre a contabilidade analítica (estas notas não são de entrega obrigatória ao TC, mas são consideradas como obrigatórias na implementação do POCE).

E devem proporcionar informação:

- ✳ Sobre a preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas aplicadas;
- ✳ Adicional que não seja apresentada no corpo das demonstrações, de forma a explicitar situações concretas;
- ✳ Acerca de normativos exigidos pelas NICSP e que não estejam evidenciados nas demonstrações.

Os princípios contabilísticos aplicados, assim como os critérios de valorimetria, são referenciados nas notas do anexo e possuem uma importância específica, porque a alteração de princípios ou da valorimetria de um exercício para o outro pode levar a grandes disparidades. Seja qual for o critério utilizado, ele virá indicado no anexo.

A Norma Internacional de Contabilidade para o Sector Público n.º 1 da IFAC (2000) prevê que as notas explicativas devem apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras, sobre as informações requeridas pelas normas e sobre informações adicionais.

Sintetizando, os Anexos às Demonstrações Financeiras contêm a discriminação das regras que conduziram à elaboração das demonstrações financeiras, os elementos para compreender a informação que está nas contas, nomeadamente sobre investimentos financeiros, clientes, fornecedores, imobilizado, informação complementar (casos litigiosos, compromissos financeiros).

2.4.9. Relatório de Gestão

O Relatório de Gestão é um documento de prestação de contas que, à semelhança das demonstrações financeiras, comuns ou específicas, das entidades privadas e públicas, tem como objectivo principal, disponibilizar informação⁷⁵ de carácter económico, financeiro e social, sobre essas entidades, a um conjunto alargado de utilizadores dessa informação. Está previsto como um elemento de prestação de contas, quer nos normativos nacionais, quer internacionais, sendo mesmo considerado por autores como Boyne e Law (1991:79) “ a única declaração abrangente da administração disponível ao público”.

Este mapa é, por assim dizer, um documento histórico, que revela a actividade da entidade, a sua situação económica, financeira e social; e é redigido para orientar a entidade na prossecução dos seus objectivos e de acordo com a sua missão; em suma, é um instrumento de apoio à tomada de decisão.

O relatório de gestão é indubitavelmente importante do processo de prestação de contas, uma vez que espelha as linhas de acção da entidade ao longo do exercício económico, mas também assume as perspectivas futuras. Como refere Franco (2004), o balanço e a demonstração de resultados reúnem informação quantitativa ou objectiva, dado que são elaborados de acordo com as normas e os princípios contabilístico; ao invés, o relatório de gestão alberga informação qualitativa⁷⁶ ou subjectiva, uma vez que interpreta a informação contabilística do exercício em questão.

⁷⁵ A informação deverá ser elaborada tendo em linha de conta indicadores de gestão, tidos como um instrumento de gestão e informação nas contas anuais. Contudo, a selecção deste indicadores nem sempre é pacífica. Existe uma forte subjectividade na identificação dos que são mais representativos da actividade e qualidade dos serviços. (Carvalho et al., 1999)

Acerca do tema indicadores de gestão, ver autores como Ortiz Rodriguez et al. (2005), Carvalho et al. (2005a), Aibar Guzmán (2003), Ribeiro, N. (2000) ou entidades como a AECA (1997).

⁷⁶ Este tipo de informação a deverá ser de inserção obrigatória nos relatórios. (Coy et al., 2001)

O POCE preconiza a publicitação de um relatório de gestão como sendo um documento de prestação de contas similar às demonstrações financeiras, comuns ou específicas, apresentado pelo órgão competente da entidade. Este mapa deverá efectuar a comparação entre os objectivos traçados e os meios e métodos utilizados na execução das actividades e na avaliação dos resultados obtidos e deverá poder-se identificar o grau de eficiência e eficácia atingidos, através de uma adequação dos resultados obtidos aos objectivos inicialmente determinados, aos meios e aos métodos utilizados, através de um conjunto de indicadores de gestão, que proporcionem informação cabal para a avaliação da gestão financeira ao nível orçamental, económico, financeiro e patrimonial. (Almeida e Marques, 2003)

De acordo com o referenciado no ponto 13 do POCE o relatório de gestão deve preencher determinados requisitos⁷⁷:

- a) A Justificação das actividades não realizadas e previstas no plano de actividades;*
- b) A situação económica relativa ao exercício, analisando, em especial, a evolução da gestão das diferentes actividades ou funções, designadamente no que respeita ao investimento, condições de funcionamento, custos e proveitos;*
- c) Uma síntese da situação financeira, considerando alguns indicadores de gestão financeira, indicadores orçamentais e indicadores económicos apropriados para a análise de balanços, demonstrações de resultados, mapas de execução orçamental e demais peças contabilísticas;*
- d) Evolução das dívidas de curto, médio e longo prazo de e a terceiros nos últimos três anos, individualizando, as dívidas a instituições de crédito das outras dívidas a terceiros;*
- e) Os factos relevantes ocorridos após o termo do exercício;*
- f) Outros aspectos exigidos pela legislação em vigor (Decreto-Lei n.º 183/96, de 27 de Setembro – Plano e Relatório de Actividades e Decreto-lei n.º 190/96, de 9 de Outubro – Balanço Social) e Instruções emitidas pelas entidades competentes.”*

O relatório de gestão⁷⁸ afere sobre alguns tópicos como investimentos realizados, resultados e perspectivas e produz considerações sobre a actividade futura da entidade. Pode começar por relatar a missão para esse ano e o desenvolvimento que vem tendo ao longo dos anos, aferindo depois uma análise sobre a situação financeira, através da análise sumária dos mapas apresentados, conjugado com alguns rácios, terminando com o desempenho da entidade, perspectivas e conclusões.

⁷⁷ O conteúdo do relatório pretende efectuar a divulgação de informação complementar ao relato financeiro, de acordo com determinados elementos, podendo a entidade apresentar essa informação sob a forma de gráficos, tabelas e similares. (GASB, 1999)

⁷⁸ Acerca deste tema ver também GASB (1999), Coy et al.(2001), Patton (1992).

2.4.10. Parecer do Órgão Fiscalizador e Certificação Legal de Contas

O Órgão Fiscalizador (fiscal único) “responde” pelo controlo da legalidade e economicidade da gestão financeira e patrimonial da entidade. O parecer deste órgão, tendo em conta o n.º 4º do art.º 4º da Portaria 794/00, de 20/09, *“deverá ser acompanhado por uma certificação legal de contas, se o referido órgão integrar um revisor oficial de contas, ou um relatório do conselho fiscal, caso exista”*.

A certificação legal das contas implica que um ROC ou uma sociedade de revisores forma (em) uma opinião que verifica se as contas estão de acordo com os normativos contabilísticos. Todos os relatórios podem conter reservas, oposições ou limitações às contas. Trata-se de eventuais desacordos, como informações insuficientes ou a menção de alguma limitação ao conhecimento do auditor ou um processo em tribunal ainda a decorrer.

A Certificação Legal de Contas é uma tomada de posição que exprime uma opinião técnica e imparcial de um profissional sobre as demonstrações financeiras anuais e o seu conteúdo. É o objecto último de um exame crítico sobre as demonstrações financeiras, a forma como são elaboradas, os princípios e regras a que obedecem. A certificação pode ser efectuada sobre as contas individuais ou sobre as contas consolidadas. (Germond e Bonnault, 1992)

De acordo com o preceituado no n.º 2 do art.º 44º do DL 487/99, de 16 de Novembro, referente ao estatuto jurídico dos Revisores Oficiais de Contas, as demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada a posição da entidade, reportada a um determinado período. A certificação emitida pelo Revisor de Contas poderá ser com ou sem reservas. Se for com reservas, será emitida em desacordo ou por limitação de âmbito; ou emitida uma certificação adversa, na qual o Revisor evidencia que as demonstrações financeiras estão incorrectas. Se for sem, poderá conter determinados ênfases. Poderão também ocorrer situações em que o Revisor não disponha de elementos que lhe permitam aferir sobre a validade das demonstrações financeiras, emitindo assim uma declaração de impossibilidade de Certificação Legal de Contas.

O POCE refere que o parecer do órgão fiscalizador deverá ser acompanhado de uma certificação legal de contas, se o referido órgão integrar um revisor oficial de contas, ou um relatório do conselho fiscal, caso exista.

O novo RJIES também obriga a que a gestão patrimonial e financeira das instituições de ensino superior seja controlada por um fiscal único, designado de entre revisores oficiais de contas, por despacho do ministro responsável pelas área das Finanças e do ministro da tutela, com as competências fixadas na lei quadro dos institutos públicos.

2.4.11. Outros Mapas

O POCE considera ainda mapas previsionais: plano de actividades, plano plurianual de investimentos, mapa de execução anual e orçamento. O plano de actividades deverá ser organizado e estruturado por objectivos, programas, projectos, contendo as linhas de orientação e os objectivos a realizar. Por seu lado, o plano plurianual de investimentos deverá incluir todos os programas, projectos e acções, explicitando a respectiva previsão de financiamentos e de despesas. Doutro modo, o mapa de execução anual do plano plurianual de investimentos apresenta a execução do documento previsional desse ano, evidenciando o nível de execução financeira anual e global. Por último, o orçamento anual deverá ser elaborado de acordo com as instruções anuais emitidas, mediante circular, pela Direcção-Geral do Orçamento, do Ministério das Finanças.

A prestação de contas das entidades públicas, para além dos mapas até então referenciados, inclui também o balancete, que *“é o quadro ou mapa onde se inscrevem todas as contas do Razão com os seus totais a débito e a crédito e respectivos saldos. É, pois, um quadro recapitulativo de todas as contas do razão. Sendo feitos mensalmente chamam-se balancetes de verificação.”* (Oliveira, 1997:43)

2.5. IMPLEMENTAÇÃO

A Portaria de aprovação do POCE no artigo 6º indica que a implementação deste seria feita por fases, sendo obrigatório a sua aplicação a partir de 2001 para os organismos com autonomia administrativa e financeira, e a partir de 2002, para os restantes organismos. É também referenciado no Decreto-Lei n.º 54/2003⁷⁹, de 28 de Março, que no decorrer do ano de 2003, a aplicação do POCE será facultativa para os organismos com autonomia administrativa, os quais poderão utilizar o regime simplificado. De acordo com o art.º 4.º, n.º 2, da Portaria n.º 794/2000, os organismos abrangidos pelo regime simplificado têm de reunir em simultâneo as seguintes características:

- i. Estejam dispensadas da remessa das contas ao Tribunal de Contas;
- ii. Não sejam dotadas de autonomia administrativa e financeira;
- iii. Sejam integradas num grupo público;
- iv. A entidade-mãe ou outra entidade intermédia do grupo assegure a expressão patrimonial e dos resultados desse serviço ou organismo.

Quando estas condições não se verificarem, os serviços serão abrangidos pelo regime geral.

Segundo autores como Alves (2003) e Cerdeira (2004), a introdução do POCE tem associada uma panóplia significativa de acções multi-disciplinares, inerentes e complementares à implementação de um pacote aplicacional, a maioria das quais terão de ser iniciadas e lideradas pelos próprios organismos. Esta constatação não implica, contudo, que se deva deixar o processo de implementação decorrer na medida da iniciativa tomada pelas próprias instituições de ensino superior, deixando para estes a decisão de quando e como entrar no processo de modernização; ao invés, deve-se antes apostar na criação de mecanismos que venham a permitir um planeamento e gestão do processo de mudança no seu todo, assegurando a cada momento a articulação entre as iniciativas, a disponibilização dos recursos necessários, a racionalização das opções tomadas, e porventura o mais importante, a consecução gradual dos objectivos propostos, nomeadamente ao nível da uniformização e modernização das técnicas de gestão e da obtenção de informação consolidada relevante. Mais especificamente, estes mecanismos devem centrar-se numa calendarização da implementação do POCE nos organismos abrangidos, no caso deste estudo, nas universidades, politécnicos e escolas não integradas, levando em consideração variáveis como a capacidade destes organismos para iniciar o processo em determinado momento, as disponibilidades financeiras existentes, a articulação intra-

⁷⁹ Normas de Execução Orçamental para o ano de 2003.

ministérios, e ainda a própria capacidade dos promotores – O Instituto de Informática e a Direcção Geral do Orçamento, e mais tarde o “jovem” Gabinete de Gestão Financeira do Ensino Superior⁸⁰ em suportar o processo. A estruturação da metodologia-tipo que poderá ser utilizada por cada organismo no projecto de implementação; a preparação e a realização de acções de comunicação, internas e externas, que visem informar todos os envolvidos no planeamento global; as acções preparatórias associadas e os progressos verificados; o acompanhamento propriamente dito da execução do plano, gerindo os riscos e confirmando a obtenção de resultados esperados, resolvendo questões emergentes e identificando oportunidades de melhoria; a promoção de acções globais de formação que abranjam os conteúdos comuns a todos os organismos e possibilitem como tal a uniformidade das mensagens e a economia de meios; o estabelecimento de níveis de serviço, nomeadamente no que se refere à disponibilização e evolução do próprio pacote aplicacional e respectiva infra-estrutura central de computação; a exploração de oportunidades de racionalização administrativa, quer na lógica da criação de serviços partilhados, intra e supra organizados, quer também no aproveitamento de sinergias durante os projectos de implementação (aquisição de equipamentos, serviços de levantamento patrimonial, etc.).

A implementação do POCE é um dos grandes desafios que se colocaram às instituições. Este constitui uma ferramenta indispensável à própria gestão, no que concerne à tomada de decisões estratégicas, assim como a facultar um grande volume de informação que permita um melhor controlo da actividade financeira e ajude a uma melhor transparência da situação financeira e patrimonial. Assim, pretende-se alargar o simples conceito de contabilidade, no qual não se registam meramente as despesas e as receitas, mas também as demais operações que são passíveis de alterar o valor patrimonial do organismo (tudo o que poderá contribuir para um aumento ou para uma diminuição do património tem de ser devidamente registado). Ao propor uma integração das três ópticas contabilísticas, pretende-se alcançar, mais tarde, uma análise da eficiência e da eficácia do investimento público no sector da educação, e em particular, em cada instituição de ensino superior. Outra das especificidades do POCE é a obrigação da existência de um sistema de controlo interno que deverá garantir a fiabilidade da informação financeira apresentada, assim como garantir a veracidade dos seus números e indicadores que se retirarão dos elementos da prestação de contas. Para abordar a problemática da implementação, urge inicialmente a necessidade de definir um plano de contas adaptado a cada

⁸⁰ Actualmente as funções que este gabinete desempenhava passaram para um novo gabinete - o GPEARl – Gabinete de Planeamento, Estratégia, Avaliação e Relações Internacionais.

entidade, de definir uma tabela de correspondência entre o classificador económico das receitas e das despesas em vigor com as contas do plano de contas, de definir esquemas de movimentação de contas, abordando as operações mais comuns, realizadas habitualmente na execução dos orçamentos, bem como outras operações não ligadas directamente a essa execução. (Portaria n.º 794/2000)

A Portaria atrás mencionada estabeleceu que a avaliação e inventário de todos os bens, direitos e obrigações deveriam ter sido elaborados e aprovados até 31 de Dezembro de 2000. Contudo, tal não aconteceu, e tem-se assistido a sucessivos adiamentos, nomeadamente através do DL n.º 77/2001, de 5 de Março, que diferiu a aplicação do n.º 1 do art.º 6º da referida portaria para 2002, no caso dos organismos com autonomia administrativa e financeira que tivessem justificado não ter a iniciado a sua aplicação em 2001.

Com a publicação das Instruções n.º 1/2004 – 2ª Secção, do Tribunal e Contas, surge um conjunto de instruções para a organização e documentação das contas abrangidas pelo POCP e pelos planos sectoriais, no qual está inserido o POCE, e entre outras disposições, estão patentes quais os mapas que são de remessa obrigatória ao Tribunal de Contas. Estas instruções são de implementação obrigatória.

PARTE B – ESTUDO EMPÍRICO

PARTE B – ESTUDO EMPÍRICO

CAPÍTULO III – CLASSIFICAÇÃO DO ESTUDO EMPÍRICO

3.1. INTRODUÇÃO

“Todas as investigações requerem um compromisso que está em falta na investigação em contabilidade, na actualidade, o compromisso de estudar, analisar e interpretar a contabilidade no contexto em que esta opera”. (Hopwood,1983:703)

Com este trabalho de investigação, pretende-se efectuar uma análise sobre o ponto de situação relativamente à implementação do POCE nas instituições de Ensino Superior com autonomia administrativa e financeira, aferir se a informação contabilística da prestação das contas públicas das instituições de ensino superior português poderá ser considerada fiável e em conformidade com o POCE. Foi seleccionada a prestação de contas do ano de 2004, pelo facto de á data de início da escolha do tema, e conseqüentemente recolha de elementos, ser o último ano encerrado e por conseguinte, disponível no TC, dado que as contas de gerência são entregues até Maio do ano seguinte a que dizem respeito, ou posteriormente, se devidamente justificado. O facto de ter sido no ano de 2004, a publicação das novas instruções acerca da forma de apresentação das demonstrações financeiras, levou a que a escolha também pendesse para esse ano, no sentido de verificar se essas mesmas instruções foram aceites, e por conseguinte, implementadas.

Neste capítulo, procura-se desenhar o estudo, desde a sua classificação ao método de recolha e análise de dados utilizado, salientando os estudos já realizados, as condicionantes e limitações que no decorrer do mesmo ocorreram. É feita uma caracterização da população que será objecto de análise no capítulo seguinte.

3.2. CLASSIFICAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO

Este trabalho é um estudo empírico desenvolvido para a identificação do nível de implementação do plano de contabilidade em análise.

Existem várias estratégias de pesquisa promulgadas por estudiosos. De acordo com Yin (1994) elas podem ser:

- A – Experimental;
- B – Pesquisa;
- C – Histórica;
- D – Estudo de Caso.

Por outro lado, as pesquisas efectuadas podem ser tratadas com base em:

- ✳ Métodos quantitativos;
- ✳ Métodos qualitativos.

Quivy e Campenhoudt (1992) evidenciam que os métodos quantitativos são adequados a investigações que pretendam encontrar relações causais ou que são orientadas para o estudo de fenómenos passíveis de serem expressos em variáveis quantitativas.

Por seu lado, a investigação qualitativa é considerada por vários autores, nomeadamente Albarello *et al.*, (1997: 117), como *“uma análise polivalente que permite um trabalho de descoberta, de classificação, de comparação sistemática de um material que nos conduzirá à formulação progressiva das hipóteses, ou a um esquema mais construído pela inteligibilidade de uma situação, de um fenómeno, de um processo, situados num campo empírico preciso.”*

Cada um destes métodos não pode ser aplicado de forma rígida, mecânica. *“O rigor no controlo epistemológico do trabalho não pode ser confundido com rigidez na aplicação dos métodos. Para cada investigação, os métodos devem ser escolhidos com flexibilidade, em função dos seus objectivos próprios, do seu modelo de análise e das suas hipóteses.”* (Quivy e Campenhoudt, 1992:231)

Apesar de apelidarmos esta investigação como um Estudo de Caso, o que ela realmente trata é um estudo empírico, desenvolvido para a identificação do nível de implementação do POCE.

Para Yin (1989:23), *“o estudo de caso é uma inquirição empírica que investiga um fenómeno contemporâneo dentro de um contexto real, quando a fronteira entre o fenómeno e o contexto real não é claramente evidente e onde múltiplas fontes de evidência são utilizadas”*

Para este autor, existem quatro explicações para se enquadrar uma investigação num estudo de caso:

- 1- Para explicar ligações causais nas intervenções na vida real que são muito complexas para serem abordadas pelos ensaios ou pelas estratégias experimentais;
- 2- Para descrever o contexto da vida real no qual a intervenção ocorreu;
- 3- Para fazer uma avaliação, ainda que de forma descritiva, da intervenção realizada;
- 4- Para explorar situações em que as intervenções avaliadas não possuem resultados claros e específicos.

Quando o estudo de eventos contemporâneos, em situações onde os comportamentos relevantes não podem ser manipulados, mas nos quais é possível fazer observações directas ou entrevistas sistemáticas, poderá aplicar-se a denominação de estudo de caso. Este também se caracteriza pela *“capacidade de lidar com uma completa variedade de evidências, documentos, artefactos, entrevistas e observações.”* (Yin,1989:19)

Citando Woods e Catanzaro, Fortin (1996:165), evidencia que *“A unidade de análise num estudo de caso pode ser um fenómeno, um indivíduo, uma família, um grupo, uma organização ou uma unidade social de maior âmbito”*.

Doutro modo, Tull (1976:323), afirma que *“um estudo de caso refere-se a uma análise intensiva de uma situação particular”*.

O tempo que demoram ou a quantidade de informação, que revelam os estudos de caso são questões que se levantam aquando da elaboração de um. Nesse sentido e de acordo com Yin (1989) e Goode e Hatt (1969), podem ser adoptadas as seguintes medidas para se efectuar um bom estudo de caso:

- a. Desenvolver um plano de pesquisas que alerte para estes perigos ou críticas. Por exemplo, *“sabendo que a sua amostra é boa, ele tem uma base racional para fazer estimativas sobre o universo do qual ela é retirada”*; (Goode e Hatt, 1969:428)
- b. Quando se fazem generalizações, devem fazer-se em relação às proposições teóricas e não para as populações ou universos; (Yin. 1989)

- c. A utilização da *“técnica do código qualitativo para traços e factores individuais que são passíveis de tais classificações. Se usar categorias como egoísta ou ajustado...desenvolverá um conjunto de instruções para decidir se um determinado caso está dentro da categoria e estas instruções devem ser escritas de maneira a que outros cientistas possam repeti-las.”*; (Goode e Hatt, 1969: 428-429)
- d. Goode e Hatt recomendam que estas classificações sejam validadas por pessoas externas que sejam considerados “juizes de fidedignidade”;
- e. Evitar narrações longas ou relatórios extensos, pois desmotivam e desencorajam a leitura e a análise do estudo de caso;
- f. Os investigadores devem estar habilitados para efectuar a investigação na área.

A pesquisa efectuada não incidiu, especificamente e apenas, numa única instituição de ensino superior, para que se possa chamar genericamente de “um caso”. No entanto, foi direccionada para um conjunto-tipo de entidades (instituições de ensino superior com autonomia administrativa e financeira), podendo por esta interpretação, ser considerada como aceitável a denominação de “estudo de caso”, ou seja, o caso das Instituições de Ensino Superior com autonomia administrativa e financeira.

O “fenómeno contemporâneo” será a implementação do plano de contabilidade; a “realidade do contexto” e a “não evidente certeza entre o que de facto se pratica e o que se deveria praticar”, também parece verificarem-se, na medida em que a dúvida levantada (da implementação ou não) é legítima, face à obrigação legal de aplicação dos planos.

O Estudo de Caso deve ser conduzido de determinada forma e os dados estarem assentes em determinadas fontes que podem constituir todo o processo de estudo. As fontes sobre as quais um estudo de caso pode ser levado a cabo, são as seguintes:

- ✳ Documentação;
- ✳ Dados arquivados;
- ✳ Entrevistas;
- ✳ Observação directa;
- ✳ Observação participante;
- ✳ Artefactos físicos.

No presente trabalho, a Documentação, a Observação directa e a Observação participante foram fontes de dados que contribuíram para uma melhor leitura dos dados arquivados e dos inquéritos recebidos. Este trabalho foi efectuado através da coordenação dos dados arquivados com os dados dos inquéritos aplicados.

Observar é seleccionar informação pertinente, através dos órgãos sensoriais e com recurso à teoria e metodologia científica, a fim de poder descrever, interpretar e agir sobre a realidade em questão.

A observação é realizada de um certo ponto de vista, contém as singularidades desse ponto de vista; na melhor das hipóteses, traduz esse ponto de vista; e na pior das hipóteses, restabelece o absoluto supremo do subjectivo.

Deschamps (1993) evidencia que o assunto observado está ligado ao observador e que o observador não é necessariamente exterior ao material da observação.

A observação directa preconiza as seguintes vantagens:

- a) Permite a verificação correcta da ocorrência de um determinado fenómeno;
- b) Serve para descobrir novos aspectos de um problema;
- c) Permite a colheita de dados em situações em que seria improvável outras formas de enunciação;
- d) O observador chega mais perto das perspectivas dos sujeitos e existe um maior número de respostas, já que é o próprio investigador que retira os dados.

Todavia, importa salientar também os pontos menos vantajosos:

- a) Baseia-se muito na interpretação pessoal;
- b) Grande envolvimento do pesquisador, pode levar a uma visão distorcida do fenómeno ou a uma representação da realidade;
- c) Existem determinadas situações em que a observação não é possível.

De acordo com Parasuraman (1986), o questionário é tido como um instrumento de recolha de dados, constituído por um conjunto ordenado de questões, que permite avaliar atitudes, opiniões ou qualquer outro tipo de informação junto dos sujeitos em análise; é ainda uma ferramenta muito importante no seio da investigação científica.

Os questionários possuem per si vantagens e desvantagens de utilização.

Vantagens

- a) Economia de tempo e de recursos humanos;
- b) Possibilidade de chegar a um grande número de inquiridos e de abranger uma ampla área geográfica;
- c) Obtenção de respostas mais amplas e mais precisas, aliado à possibilidade de o inquirido responder quando e onde quiser;
- d) Maior credibilidade nas respostas dadas, dado que os respondentes não são identificados;
- e) Impossibilidade de influência do pesquisador.

Desvantagens

- a) Reduzido número de questionários devolvidos pelos inquiridos ou devolução tardia dos questionários, o que prejudica a avaliação;
- b) Grande número de perguntas sem resposta;
- c) Impossibilidade de poder ajudar o inquirido na explicação da questão;
- d) Leitura prévia de todas as questões, o que pode influenciar todo o conjunto de respostas dadas.

Devido ao elevado número de entidades que constituem a amostra escolhida para o estudo (101 entidades válidas), à sua dispersão geográfica (todo o território continental nacional), ao tipo de respostas que se pretendiam obter (directas e objectivas), e à não influência do respondente para as respostas às questões colocadas, entendeu-se por bem optar pelo uso de questionários para a segunda fase do estudo. Estes foram elaborados, corrigidos e alterados na sua estrutura e na forma de colocação das questões por várias vezes, até se chegar ao formato final que foi enviado depois às entidades. (Apêndice 4)

As perguntas que se efectuaram no questionário apresentado foram na sua grande maioria fechadas, efectuando-se uma complementaridade de questões abertas para justificação de algumas fechadas.

A vantagem das questões fechadas pauta-se pela:

- ✳ Rapidez e facilidade de aplicação, processo e análise;
- ✳ Facilidade e rapidez no acto de responder;
- ✳ Menor risco de parcialidade no momento de avaliação;
- ✳ Reduzida possibilidade de erros;
- ✳ Elevada objectividade;

A sequência das questões foi elaborada, tendo em atenção as indicações de Hill e Hill (2000), nomeadamente ao usar questões gerais no início do questionário, deixando as específicas para depois, fechando, desta forma, o foco gradualmente. Aliado a esta recomendação, o primeiro grupo de questões é de carácter geral, para que se possa conhecer a entidade inquirida. Seguiu-se, no ponto 2, a pretensão de saber como estava a ser feita a implementação do POCE, efectuando-se questões sobre os vários tipos de contabilidade que este encerra, nomeadamente a Contabilidade Orçamental e Analítica. A existência ou não de Sistema de Controlo Interno, a Consolidação de Contas, aferir se a formação dos recursos humanos teria ou não alguma influência na implementação do POCE, foram também assuntos abordados.

No ponto 3, foram colocadas questões, direccionadas para os dados que pretendiam ser estudados e que as demonstrações financeiras não evidenciam, ou sobre os quais existiam dúvidas, deixadas pela recolha directa dos dados.

Este projecto, desde o seu nascimento, até à sua maturidade, delineou-se através das etapas do processo de investigação preconizado por Fortin (1996).

Etapas do processo de investigação:

1. Conceptual

- 1.1. Escolha e formulação do problema – A preocupação com a implementação do POCE na Escola Superior de Saúde Dr. Lopes Dias do Instituto Politécnico de Castelo Branco, levou a que se enveredasse pelo tema geral: O Plano Oficial para o Sector da Educação;
- 1.2. Revisão de literatura pertinente – recolha de bibliografia sobre o tema, seja ao nível de livros, revistas, artigos de opinião;
- 1.3. Elaboração de um quadro de referência que exponha a forma como o problema será abordado, no qual se pode distinguir o quadro conceptual do quadro teórico, para que a perspectiva do estudo fosse delineada da melhor forma;
- 1.4. Enunciação do objectivo, das questões de investigação e/ou hipóteses. O objectivo preconiza o que se quer estudar; neste caso, a conformidade e a fiabilidade da informação contabilística nas instituições de ensino superior português;

2. Metodológica

- 2.1. Escolha do desenho de investigação – pretende-se obter respostas às questões efectuadas e é nesta fase que as variáveis são controladas. A investigação é composta pela amostra, pelas

condições em que os dados são colhidos, pelos métodos como esses mesmos dados são colhidos e pela escolha do método de análise;

2.2. Definição da população e amostra – a população são os elementos com características comuns, sendo estas definidas pelos critérios estabelecidos para o estudo. A população é distinguida em população alvo e população acessível. A população alvo é a população que se quer estudar e para a qual se pretende fazer generalizações (todo o Universo das instituições estatais de ensino superior português com autonomia administrativa e financeira⁸¹); a população acessível é a parte da população alvo que está ao alcance do investigador, neste caso, toda a população. A amostra, por seu turno, é um subconjunto de elementos tirados da população que é convidada para participar no estudo (no presente estudo, as entidades que aplicaram o POCE);

2.3. Definição das variáveis – observação e medição de conceitos, é a atribuição de significados aos conceitos;

2.4. Escolha dos métodos de colheita e análise de dados – descrição dos métodos de recolha de dados. Existem vários instrumentos que podem ser utilizados: questionários, entrevistas, grelhas de observação. São descritas as características intrínsecas de cada um, de forma a avaliar a fiabilidade e a validade. São previstos os problemas que a recolha de dados pode sustentar, sendo também descritos os tipos de análises estatísticas úteis no tratamento dos dados;

3. Empírica

3.1. Recolha de dados – efectuada segundo um plano estabelecido previamente. É feita recorrendo aos instrumentos de medida escolhidos, nomeadamente, a forma como se desenrola a colheita de dados, assim como as etapas que conduziram a obtenção das autorizações requeridas para efectuar essa mesma recolha. A recolha de dados será feita através de uma análise directa às Contas de Gerência das Instituições de Ensino Superior Público com autonomia administrativa e financeira do ano económico de 2004, nas instalações do Tribunal de Contas.

3.2. Análise de dados – para que estes sejam analisados da melhor forma será necessário efectuar um plano de análise. A análise será baseada numa amostra que inclui todas as instituições de ensino superior público com autonomia administrativa e financeira, que entregaram os documentos de prestação de contas do ano económico de 2004, no Tribunal de Contas. São

⁸¹ Com excepção da Madeira e Açores.

definidos quatro grandes grupos: as Universidades, os Politécnicos, os Serviços de Acção Social e as Escolas não Integradas. Face às contingências actuais, ao facto de se falar em perda de autonomia financeira por parte de escolas superiores e faculdades, iremos analisar com maior profundidade a dicotomia Universidade/Politécnico.

3.3. Interpretações de resultados – de acordo com os quadros resumo obtidos, são explicados esses resultados. Poderá retirar-se conclusões relacionando a teoria, a prática e a investigação. Poderão também propor-se recomendações, que servirão de base a investigações futuras, e mesmo à prática.

3.4. Comunicação de resultados – a elaboração de um relatório formado sobre o assunto leva a que seja necessário efectuar uma análise cuidada e exaustiva da informação, para que as observações a serem ditadas, bem como as conclusões e possíveis recomendações possam ter seguimento, nomeadamente através da sua publicação.

Para poder levar avante as fases atrás descritas, foi necessário recorrer a métodos de investigação distintos:

Análise Documental, que envolveu a leitura e análise de livros da área, revistas da especialidade, artigos de opinião, legislação Nacional e Comunitária, directrizes da DGO, GGFCEs⁸² e do TC.

Observação Directa, que envolveu a leitura e o exame das Contas de Gerência de 2004, das instituições de ensino superior com autonomia administrativa e financeira, depositadas no Tribunal de Contas.

Questionários, que foram enviados às entidades que aplicavam o POCE, sobre questões que não eram passíveis de se observar através da consulta directa das contas dessas entidades, uma vez que não figuravam como documentos obrigatórios de entrega ao Tribunal de Contas, bem como sobre questões que restavam dúvidas após a observação directa. Algumas das questões na análise final não foram tidas em conta, uma vez que, durante essa mesma análise, as entidades não prestaram informação e/ou os valores e indicações apresentados careciam de erros, por questões de fiabilidade da informação prestada, foram retiradas da análise algumas variáveis, as quais tinham sido consideradas inicialmente.

Inquéritos telefónicos, que abordavam as mesmas questões que os questionários. Foram aplicados, dado que existiu um número de respostas muito diminuto aos questionários.

⁸² Actualmente as atribuições do GEFCEs passaram para um novo gabinete, o GPEARI – Gabinete de Planeamento, Estratégia, Avaliação e Relações Internacionais.

De acordo com Kerlinger (1973), a investigação científica é um fenómeno sistemático, controlado, empírico e crítico, que serve para confirmar hipóteses sobre relações que são presumidas entre fenómenos. Para que essa investigação científica possa ser efectuada é necessário definir as etapas do processo de investigação.

Depois de redigido o questionário, tem ser testado, pelo que deve ser enviado a uma pequena amostra da população. Nesta perspectiva, o questionário foi previamente testado num grupo público – Instituto Politécnico (6 entidades, entre as quais uma entidade mãe, um serviço de acção social e 4 escolas superiores). De referir que após este pré-teste foram feitas alterações, de forma a clarificar algumas questões, daí resultando a versão final do questionário.

Os dados coligidos quer do guião da análise directa, quer dos questionários foram analisados numa folha de cálculo, assim como através do programa estatístico *Statistics Packages for Social Sciences*.

3.3. MÉTODO DE RECOLHA E DE ANÁLISE DE DADOS

Os projectos de investigação ou pesquisa, se são uma proposição lógica, devem ser analisados segundo critérios lógicos, de forma a sustentar a sua validade e fidedignidade.

Validade

Yin (1989) e Sykes (1990) descrevem que o termo validade é empregue em vários sentidos:

- ✳ Validade Teórica – os procedimentos são justificados em termos de teorias estabelecidas;
- ✳ Validade de Construto – estabelecimento de medidas de operações correctas para os conceitos em estudo;
- ✳ Validade Interna – preconiza relações causais e resulta de estratégias que visam eliminar a ambiguidade e a contradição, através dos detalhes e do estabelecimento de fortes relações entre os dados;
- ✳ Validade externa – estabelece o domínio para o qual as descobertas do estudo podem ser generalizadas e pode ser obtida através da replicação da pesquisa;
- ✳ Validade instrumental ou de Critério – baseada na validade atribuída aos procedimentos usados na pesquisa. Nenhum procedimento pode ser considerado válido a priori, mas pode

usar-se a comparabilidade ou a compatibilidade das descobertas, usando-se o método de triangulação para se efectuar a análise;

- ✳ Validade Consultiva – diz respeito à consulta que pode ser efectuada aos envolvidos na pesquisa, no sentido de se obterem informações acerca da precisão, relevância, dos dados obtidos.

Fidedignidade

Esta característica está directamente relacionada com a veracidade dos factos, a sua autenticidade. Sykes (1990) evidencia que ela diz respeito à consistência dos dados e Yin (1989) à repetição dos resultados, ou seja, se efectuarmos os mesmos procedimentos que um outro investigador, iremos desencadear os mesmos resultados.

Dado que todas as entidades terão a probabilidade de serem analisadas, a amostra é probabilística. Será então, no final do presente estudo, passível de se aferir conclusões dos resultados obtidos.

Sintetizando:

Universo inicial do estudo – 184 entidades

Universo do estudo – 114 entidades

Amostra teórica do estudo - 101 instituições

Recolha directa dados – 15 Novembro 2005 a 15 Janeiro de 2006

Envio questionários 1ª fase – 15 Janeiro de 2006 , 15 Junho de 2006

Recepção questionários – entre Março de 2006 e Outubro de 2006

Questionários recebidos – 38 (38,61% da amostra em análise)

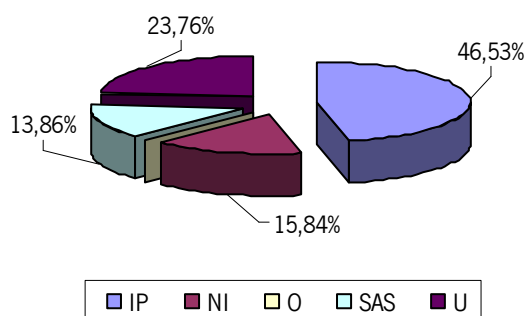
Entrevista telefónica – 62 entidades em Março de 2007 (61,39% da amostra)

Amostra obtida – 101 instituições

Na verificação do universo inicial, constatou-se que algumas entidades não aplicavam ainda o POCE, ou no ano de 2004, ainda não tinham enviado as suas contas ao Tribunal de Contas de acordo com o preceituado no mesmo, pelo que a população em estudo será somente as entidades que entregaram contas segundo o POCE, retirando as entidades que ofereciam algumas dúvidas após conferência de

dados⁸³ (13 instituições). Assim, a amostra a analisar será de 101 instituições, o que constitui 88,60% da população que aplica o POCE, distribuídas da seguinte forma pelos vários grupos em análise.

Gráfico 1. Distribuição por grupos da amostra a analisar



IP – Institutos Politécnicos NI – Escolas não Integradas SAS – Serviços de Acção Social U – Universidades

Fonte: elaboração própria

O POCE enceta em si novas práticas, daí que irão ser definidos alguns parâmetros, no sentido de verificar se as entidades em análise estão a prestar informação e a desencadear práticas inerentes ao novo sistema de contabilidade.

Desenvolvimento e aplicação do guião final (Apêndice 3)

A recolha directa dos dados foi feita mediante um guião previamente definido, conforme descrito anteriormente, o qual englobava questões de foro orçamental, patrimonial, controlo interno, contabilidade analítica e consolidação de contas, tendo em linha de conta o que se pretende estudar, isto é, como está a ser feita a prestação de contas das instituições de ensino superior com autonomia administrativa e financeira, e se a mesma detém fiabilidade e por conseguinte conformidade.

A aplicação do guião decorreu no reduto do Tribunal de Contas, depósito legal da prestação de contas das entidades em estudo.

Para testar a fiabilidade, recorreu-se a uma análise do balanço e da demonstração de resultados, assim como a uma comparação de algumas contas patrimoniais constantes da demonstração de resultados com algumas rubricas orçamentais, discriminadas nos mapas de execução orçamental da receita e da despesa.

Para testar a conformidade, para além do balanço, demonstração de resultados e mapas de execução orçamental, foi necessário analisar também a parte do controlo interno, da contabilidade analítica e da

⁸³ A conferência dos dados foi feita com base nos dados recolhidos por observação directa e nos questionários recebidos. Como algumas instituições, por diversos motivos, não apresentaram o questionário, e sendo os dados recolhidos pouco fiáveis, optou-se por se retirarem as mesmas da amostra a analisar.

consolidação de contas, dados que muitas das entidades não apresentavam e não mencionavam aquando da sua não apresentação. Por este motivo, aplicou-se um questionário paralelo para validar estas questões (Apêndice 4).

Os dados recolhidos foram transformados em questões do tipo binomial, isto é, se aplicavam ou não. A opção de não aplicável também é preconizada; por exemplo, uma entidade pode não possuir investimentos em investigação e desenvolvimento e isso não poderá prejudicar o seu nível, dado que não os possui. Ao invés, se uma entidade apresentar equipamento básico, tem obrigatoriamente de apresentar amortizações do mesmo, se o não fizer, considera-se como não fiável ou não conforme.

Contudo, no decorrer da aplicação do guião, através de recolha directa no Tribunal de Contas, verificou-se que não era possível responder a todas as questões, uma vez que as aplicações informáticas das entidades são diferentes e os dados que prestam não permitem aferir algumas respostas. Nesse sentido, foi aplicado um questionário paralelo para validar essas lacunas (Apêndice 4).

Desenvolvimento e aplicação do questionário (Apêndice 4)

O questionário foi desenvolvido com base na parte precedente ao estudo empírico, o que facilitou a identificação das variáveis a medir. Quanto ao tipo de questões, optamos por, maioritariamente, do tipo de resposta simples, que permite respostas fechadas (sim ou não), juntamente com questões abertas, (exemplo: Qual, Quem), no sentido de obter informação qualitativa para completar e contextualizar a informação contida nas outras variáveis.

O questionário foi inicialmente concebido para poder validar alguns dados recolhidos nas contas de gerência, nomeadamente o seu ponto 3 – Informações sobre as Demonstrações Financeiras. No decorrer do processo de investigação e para que as informações a prestar fossem as mais fiáveis, alguns dos parâmetros iniciais foram revistos e/ou retirados, pelo que não nos vamos debruçar incisivamente sobre este ponto.

O ponto 1 – Caracterização da entidade funciona, como o próprio nome indica, como identificador das entidades.

No ponto 2 – Implementação do POCE são efectuadas questões sobre os Recursos Humanos, nomeadamente quantas pessoas estiveram envolvidas, quem, qual a sua formação, se tiveram formação na área da contabilidade pública, bem como qual amplitude dessa implementação, se abarca

somente a contabilidade orçamental, ou se preconiza a contabilidade analítica, o sistema de controlo interno, assim como a consolidação de contas.

O questionário foi enviado por e-mail numa primeira tentativa de obter respostas. Foram enviados 184⁸⁴ questionários, que pressupunham o Universo em análise aquando a recolha directa no TC. Muitos dos endereços vieram devolvidos, ou pela sua inexactidão ou por incompatibilidade do servidor de e-mail dos serviços destinatários, pelo que foi necessário proceder ao envio dos questionários por fax e/ou correio.

Como o objectivo deste estudo é tentar obter o máximo de fiabilidade nas análises que serão efectuadas, foram diligenciados contactos⁸⁵ directos via telefónica, em finais de Março de 2007, no sentido de poder analisar a totalidade da amostra em estudo. Das 72 entidades contactadas, apenas 8 não se mostraram disponíveis para responder telefonicamente ao questionário, pelo que foram retiradas da amostra.

A análise da fiabilidade e da conformidade da informação contabilística foi analisada, utilizando uma amostra de 101 entidades, que totalizam 88,60% da população, no qual se pretende avaliar a fiabilidade e a conformidade das prestações de contas entregues no Tribunal de Contas, de acordo com os mapas obrigatórios preconizados nas instruções n.º 1/2004 e com as directrizes emanadas pelo POCE.

⁸⁴ Foram enviados a todas as entidades, mesmo as que não aplicaram o POCE, no sentido de se tentar perceber o porquê dessa não aplicação.

⁸⁵ Apenas ao universo das 101 entidades que não responderam até à data ao questionário.

3.4. CONDICIONANTES E LIMITAÇÕES

Inicialmente tinha sido previsto efectuar a análise de mais alguns parâmetros, no sentido de uma verificação mais ampla de elementos constantes nas demonstrações financeiras. Contudo, ao estar no campo de trabalho a recolher os dados, verificou-se que algumas das entidades não apresentavam dados relativos aos mesmos.

Nesse sentido, foram retirados do guião inicial alguns parâmetros, dado que:

- ✱ Alguns balanços apenas possuíam um ano em análise;
- ✱ Alguns dados (valor acréscimos e diferimentos) eram referenciados nos mapas pelo seu todo e não desdobrados pelos 4 tipos;
- ✱ Das entidades que aplicaram o POCE, algumas só o fizeram em 2004, possuindo assim o balanço um valor para o ano de 2003 ou em branco, ou a zeros;
- ✱ A maioria das entidades não referia em nenhum dos mapas se possuíam armazém;

Face ao exposto tornava-se difícil a comparação entre as diferentes entidades, daí que para que a fiabilidade da informação fosse salvaguardada, esses parâmetros foram retirados da análise.

Entre as principais limitações, tanto dos instrumentos de recolha de dados, como do método de amostragem utilizado destacam-se:

- ✱ Baixas taxas de resposta aquando do envio do questionário;
- ✱ Impossibilidade de identificar potenciais enviesamentos (Reis et *al.*, 1996)

Para minimizar estes riscos, efectuaram-se os seguintes procedimentos:

1. O guião e o questionário foram testados num grupo Público, o Instituto Politécnico de Castelo Branco e suas unidades orgânicas, de modo a aperfeiçoar o seu conteúdo e vocabulário;
2. Os questionários foram acompanhados de carta de apresentação, dirigida aos elementos da direcção, aos Directores, aos Presidentes, aos Administradores dos SAS, de acordo com tipo de entidade;
3. Foram disponibilizados telefones, fax e endereço electrónico, de forma a eventuais esclarecimentos, assim como para a possibilidade de envio do questionário em suporte informático, se assim o entendessem.

De acordo com um estudo efectuado por Cunha (2003: n/d), intitulado: “ O Relacionamento entre o TC e as Instituições de Ensino Superior”, existem algumas limitações e constrangimentos aliados à aplicação do POCE:

- ✱ *“ Dificuldade de encontrar no mercado aplicações informáticas fiáveis, a funcionar de forma integrada (contabilidade, património e recursos humanos); dificuldades de emissão de todos os mapas definidos legalmente, ainda não inteiramente fiáveis, não existindo plena interactividade entre os dados dos vários módulos;*
- ✱ *Recursos humanos insuficientes com formação e experiência na área da contabilidade patrimonial;*
- ✱ *Falta de equipamentos e de recursos financeiros para a compra dos meios informáticos necessários;*
- ✱ *Apoio técnico deficiente por parte das empresas a quem foram adquiridos os sistemas informáticos e, por consequência, necessidade de efectuar contratos de prestação de serviços com empresas de consultadoria;*
- ✱ *Necessidade de reformular e adequar o sistema de controlo interno;*
- ✱ *Os pedidos apresentados para a criação de uma aplicação informática comum, bem como a da criação de um grupo de apoio técnico especializado, que formulasse critérios uniformes e procedimentos comuns, nunca obtiveram resposta, ou então foi negativa;*
- ✱ *O facto de ainda não estarem ainda publicadas as respectivas instruções.”*

3.5. ESTUDOS JÁ REALIZADOS

Os estudos empíricos sobre contabilidade pública são escassos, especificamente sobre a implementação global do POCE ainda mais escassos.

Já depois de se terem analisados os dados, foi defendida na Universidade do Minho uma dissertação de Mestrado, sob o título “A Consolidação de Contas na Administração pública: enquadramento teórico e análise empírica”. Deste estudo empírico destacaram-se as seguintes conclusões:

- ✳ A percentagem de entidades com autonomia administrativa e financeira tem uma maior percentagem nos politécnicos;
- ✳ As instituições de Ensino Superior Público ainda não implementaram o POCE na sua totalidade;
- ✳ As entidades que não implementaram o POCE na totalidade apontam a complexidade do sistema de contabilidade analítica e a dificuldade de avaliação do património como principais motivos dessa falha;
- ✳ A maioria das entidades que ainda não consolidou contas prevê consolidar em 2006 relativo ao exercício de 2005, e em 2007 relativo ao exercício de 2006. Um dos motivos para a falta de consolidação decorre de uma hierarquização diferente nas Universidades e Politécnicos. As Universidades apontam a complexidade do sistema de consolidação ou a inexistência de normas como razão da não consolidação, ao invés os Politécnicos apontam a inexistência de normas de grupo, aliado à falta de recursos informáticos e falta de avaliação do património.

Por outro lado, a CNCAP durante os anos de 2001, 2002 e 2003, levou a cabo estudos que visavam o apuramento dos organismos que se encontravam já a aplicar o POCP, tendo sido endereçado questionários a alguns SFA. No ano de 2001, foram endereçados 99 questionários, tendo sido recepcionados 70. Desses organismos, 11 indicaram que já implementavam e aplicavam o POCP; e 33, que não aplicavam. Em 2002, foram recebidos 105 questionários; nestes, 42 organismos indicaram que aplicavam o POCP e 63, não aplicavam. No ano de 2003, foram enviados 135 questionários ao universo dos SFA; obtiveram 39 respostas de aplicação do plano e 56, de não aplicação.

Um estudo elaborado pelo Tribunal de contas intitulado “Grau de Implementação do POCE”, publicado em 2003, analisou o grau de implementação do POCE ao nível das instituições de ensino básico e secundário (população de 254 organismos), e revelou apenas 70% de respostas. Da análise desses dados, foi possível evidenciar as limitações e os constrangimentos inerentes à aplicação do mesmo.

Ao nível das instituições de Ensino Superior, em 2004, o Tribunal de Contas endereçou um inquérito às mesmas, intitulado “ Grau de implementação do POC Educação e das relações das universidades e institutos politécnicos com entidades de direito privado”; e da análise dos resultados, gentilmente cedida pelo TC, foi possível extrair que esse grau era mínimo.

Poderão existir outros estudos, embora aqui não relatados pelo que, se pede as mais sinceras desculpas aos seus autores pela sua não referência.

3.6. DEFINIÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DA POPULAÇÃO

Para que seja possível efectuar a caracterização da população do presente estudo, importa conhecer um pouco as características inerentes à mesma.

As instituições de Ensino Superior com autonomia administrativa e financeira são Serviços e Fundos Autónomos.

SERVIÇOS E FUNDOS AUTÓNOMOS

A Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado - 6/91, de 20 de Fevereiro, define os Serviços e Fundos Autónomos como *“organismos que não tenham natureza, forma e designação de empresas públicas, adiante designados por serviços e fundos autónomos”* mas os quais têm o seu orçamento privativo inserido no Orçamento do Estado.

Aos SFA é aplicado o regime excepcional de autonomia administrativa e financeira, conforme estabelece o artigo 43º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, nos seus números 1 e 2.

Algumas características intrínsecas aos serviços e fundos autónomos⁸⁶:

- ✳ Têm organização própria;

⁸⁶ Tomando por base a instituição onde desempenho funções.

- ✳ Gerem as verbas que estão à sua disposição e inscritas no OE, com o intuito de realizar despesas e ordenar pagamentos;
- ✳ Possuem receitas próprias que podem ser oriundas de diversas fontes de financiamento, nomeadamente receitas com propinas que as próprias entidades cobram, receitas de fundos comunitários respeitantes a projectos a que a entidade se tenha candidatado, entre outras;
- ✳ O sector de contabilidade é responsável pelo controlo destas despesas e pagamentos;
- ✳ O sector de tesouraria efectua os pagamentos e recebe, caso tenha, as receitas próprias;
- ✳ Mensalmente os serviços elaboram a requisição de fundos, que enviam à DGO⁸⁷, a qual as aprova, remetendo por sua vez, uma ordem de pagamento à DGT, para que através de transferência bancária, a verba requisitada seja creditada na conta do serviço requisitante. Este acto formal, conhecido por “Pedido de Libertação de Créditos”, está preconizado no artigo 3º da Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro.

Anualmente, quer no Decreto-Lei de Aprovação do Orçamento de Estado, quer no Decreto-Lei de Execução Orçamental e circulares conexas, são reformulados prazos para entrega às entidades de controlo, dos documentos de prestação de contas, sejam eles anuais, bianuais, semestrais, trimestrais, mensais. Esta entrega é feita em suporte informático, através do SIGO, estrutura que tem vindo a aumentar o seu nível de exigência, pois até ao mês de Março de 2007, somente figurava nela a execução ao nível orçamental, sendo que a partir do mês de Maio, já figura a entrega dos balancetes analíticos em suporte informático.

Ao longo dos anos, a obrigatoriedade no que diz respeito à contabilidade patrimonial tem vindo a ter especial destaque, ressalva-se que para o ano de 2007, já é obrigatório o envio do balancete analítico, em suporte informático, no qual consta a discriminação da execução ao nível do Plano de Contas que cada entidade possui.

⁸⁷ As requisições de fundos são feitas dentro do duodécimo disponível, da dotação da fonte de financiamento do OE.

INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR EM PORTUGAL

O ensino superior Português tem vindo ao longo dos tempo a sofrer mutações ao nível da sua estrutura. Para essa expansão contribuíram alguns factores, comuns a vários países, nomeadamente o aumento da escolarização no ensino secundário, as transformações políticas, económicas e sociais das últimas décadas. De acordo com a Direcção Geral do Ensino Superior, essa expansão efectuou-se pela criação de novas Universidade Públicas, pela criação do Ensino Superior Politécnico e pelo desenvolvimento de Instituições de Ensino Superior Privado.

O Ensino é um tema que tem vindo ao longo tempos a valorizar-se e a ter um maior impacto no contexto nacional e o legislador tem vindo a debruçar-se sobre o assunto:

- ✳ A CRP consagra nos seus artigos 73º a 76º e 164º a 169º, o direito e os deveres ao ensino, onde estão preconizadas as instituições de Ensino Superior;
- ✳ A Lei n.º 108/88 de 24 de Setembro, especifica a Lei da Autonomia Universitária;
- ✳ A Lei n.º 54/90, de 05 de Setembro, aprova o estatuto e autonomia dos estabelecimentos de Ensino Superior Politécnico;
- ✳ O Decreto-Lei n.º 252/97, de 26 de Setembro, visa a disciplina e o desenvolvimento do exercício da autonomia administrativa e financeira das Universidades;
- ✳ A Lei n.º 3/04, de 15 de Janeiro, institui a Lei-quadro dos Institutos Públicos;
- ✳ A Lei n.º 62/07, de 10 de Setembro, aprova o Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior.

Universidade⁸⁸

A Universidade está institucionalizada há décadas e é o local onde se formam investigadores, cientistas, com determinado grau académico. Cerdeira (2004), citando Marcelo Caetano em 1973: 176-190, definiu as Universidades como entidades “*que não integram o Estado-Administração em sentido estrito, antes dele se distinguem devido ao interesse colectivo específico que prosseguem e que, enquanto tal constitui seu substrato próprio personalizável.*”

⁸⁸ Peñalver et al. (2005), identifica a Universidade como uma organização de prestação de serviços públicos.

“A universidade cabe, portanto, na Administração Pública Autónoma, isto é, naquele elenco de pessoas colectivas públicas sobre as quais o Estado-Administração não pode exercer nem poder de direcção nem poder de superintendência, mas apenas poder de tutela.” (Cerdeira, 2004:6)

O novo RJIES refere que as Instituições de ensino universitário são instituições de alto nível de criação, transmissão e difusão da cultura, do saber e da ciência e tecnologia, através da articulação do estudo, do ensino e da investigação, assim como do desenvolvimento experimental e da sua difusão.

Institutos Politécnicos

Os Institutos Politécnicos são pessoas colectivas, dotadas de autonomia estatutária, administrativa, financeira e patrimonial, que integram duas ou mais escolas superiores, com vista ao ensino superior especializado numa dada região.

Derivado à sua designação, é entendido como o local onde se formam técnicos altamente especializados ao nível superior, e surgem com a criação do novo quadro legislativo do ensino superior em 1973.

De acordo com o RJIES, as Instituições de ensino politécnico são orientadas para a transmissão e difusão da cultura e do saber de natureza profissional, através da articulação do estudo, do ensino e da investigação, assim como do desenvolvimento experimental.

Serviços de Acção Social

Entidades que funcionam em parceria com as Universidades e com os Institutos Politécnicos, e promovem a participação desportiva e cultural no seio da comunidade académica, mas também auxílios financeiros a essa mesma comunidade.

O RJIES pressupõe que cada universidade, instituto politécnico ou instituição não integrada, deve ter um serviço vocacionado para as atribuições da acção social escolar.

Para além das Universidades, Institutos Politécnicos, SAS e Escolas não Integradas, sobre os quais vai incidir o nosso estudo, inicialmente também foram verificadas instituições ligadas ao Ministério da Ciência e do Ensino Superior, e por conseguinte, às instituições de ensino superior, pelo seu cariz de investigação ou supervisão. Estas Instituições vão desde o Observatório para a Ciência e Ensino Superior, passando pelo Instituto Tecnológico e Nuclear até à Direcção Geral do Ensino Superior.

3.7. TESTES ESTATÍSTICOS IMPLEMENTADOS

Esta é uma pesquisa que se caracteriza⁸⁹ pela comparação das médias obtidas, quer na fiabilidade, quer na conformidade, entre as Universidades, Institutos Politécnicos e Escolas não Integradas.

Na estatística descritiva, calcularam-se a média, a moda e o desvio padrão. Doutro modo, a comparação entre as médias obtidas pela variável dependente Fiabilidade ou Conformidade foi feita, utilizando-se a Análise da Variância One-Way Anova⁹⁰, testando a Hipótese Nula (H0), de que não há diferenças significantes entre os grupos. Dado que, este teste apenas permite concluir se existem ou não médias diferentes entre os grupos, serão também efectuadas comparações múltiplas, de forma a verificar entre que grupos existem diferenças, caso existam.

Por outro lado, para testar a relação entre o nível de fiabilidade ou conformidade e as habilitações do Recursos Humanos envolvidos na implementação do POCE; a formação profissional ou académica, na área da contabilidade pública, dos RH envolvidos na implementação do POCE; ou a formação acerca do POCE dos RH envolvidos na implementação antes da sua implementação, utilizou-se a medida de associação ETA⁹¹.

Em todos os testes, adoptou-se o nível de significância menor ou igual a 5%.

Os cálculos foram realizados, utilizando o programa SPSS, versão 14.00 para Windows, sendo depois alguns exportados para Excel, para que a sua apresentação seja a mais amigável possível para o leitor.

⁸⁹ A análise estatística foi feita com base nas leituras de Gageiro, J. e Pestana, M. (2005) e Maroco, J. (2003).

⁹⁰ A comparação de médias que se pretende fazer é em mais do que duas populações. (Maroco, J., 2003)

⁹¹ Segundo Gageiro, J. e Pestana, M. (2005), o teste mais verosímil a aplicar é o ETA, uma vez que as variáveis em análise, uma é quantitativa e a outra qualitativa.

CAPÍTULO IV – ANÁLISE DE RESULTADOS

4.1. ANÁLISE RESULTADOS

As variáveis estatísticas segundo McCall (1998) podem qualitativas e quantitativas. No presente estudo, existem variáveis qualitativas nominais que nos indicam a sua presença em categorias de classificação discreta, mas em que não é possível estabelecer à partida um qualquer tipo de qualificação ou ordenação, como por exemplo, se uma entidade possui norma de controlo interno. Também encontramos variáveis qualitativas nominais, cuja presença nos indicia uma certa ordem, por exemplo no que diz respeito às habilitações literárias.

Por outro lado, é visível também a presença de variáveis quantitativas, que permitem a ordenação e quantificação das diferenças entre elas, como sejam a variável de fiabilidade ou a variável de conformidade.

Considera-se que a amostra em estudo é representativa da população sob estudo. A generalização das conclusões obtidas pelo estudo da amostra para a população, designa-se de inferência estatística.

A amostra é objectiva, pois a sua escolha tem um objectivo preciso, saber como está a implementação do POCE nas Instituições de Ensino Superior Português com Autonomia Administrativa e Financeira.

Para uma maior facilidade de análise dos dados foram atribuídos códigos aos grupos:

Quadro 2. Definição dos grupos

Entidades		
Designação		Código
Direcção	D	1
Institutos Politécnicos	IP	2
Escolas não Integradas	NI	3
Outros	O	4
Serviços de Acção Social	SAS	5
Universidades	U	6

Fonte: elaboração própria

Cada instituição de Ensino Superior tem a sua missão, e possui cursos distintos agrupados por áreas. Nesse sentido, consideraram-se as seguintes áreas, às quais também foram atribuídos códigos numéricos:

Quadro 3. Definição das Áreas de Ensino / SC e SAS

CLASSE	DESCRIÇÃO	CÓD.
A	Artes	1
CA	Ciências Agrárias	2
CE	Ciências Económicas	3
CS	Ciências Sociais	4
D	Direito	5
ED	Educação	6
ENG	Engenharia	7
ENG + CE ⁹²	Engenharia + Ciências Económicas	8
O	Outros	9
S	Saúde	10

Fonte: elaboração própria

Algumas faculdades e/ou escolas superiores não possuem autonomia administrativa e financeira, pelo que integram os Serviços Centrais⁹³, logo não se analisam como área de ensino. Do mesmo modo, os Serviços de Acção Social não constituem uma área de ensino. Assim sendo, os resultados de ambos, serão abordados individualmente.

Para saber a população alvo do presente estudo, foi necessário solicitar a ajuda do Tribunal de Contas, o qual forneceu uma listagem de entidades com características comuns, o serem instituições de ensino superior com autonomia administrativa e financeira, nomeadamente os Institutos Politécnicos e suas Escolas Superiores, Universidades e suas Faculdades, Serviços de Acção Social; bem como, algumas entidades intimamente ligadas às atrás referenciadas, nomeadamente o Observatório da Ciência e do Ensino Superior, ou o Gabinete de Gestão Financeira da Ciência e do Ensino Superior.

A elencação completa das instituições de ensino superior público com autonomia administrativa e financeira, ocorreu aquando da deslocação ao TC e início do processo de observação directa dos dados.

A obtenção dos endereços dos serviços foi conseguida através das indicações presentes nos documentos de prestação de contas e na falta dessa informação, em pesquisa nas páginas da *internet* de cada serviço ou nas páginas amarelas.

⁹² Englobou-se nesta área de ensino o conjunto de engenharia e ciências económicas, uma vez que existiam universidades e institutos politécnicos que englobavam as duas áreas, pelo que optou-se pela criação de uma área composta pelas duas.

⁹³ As combinações possíveis eram várias, o que levava a que existisse uma combinação com uma só entidade, produzindo um efeito redutor das conclusões, logo, consideraram-se estas entidades como Serviços Centrais.

4.1.1. Implementação vs não implementação – Situação geral

O principal ponto de partida deste estudo é saber como é que o POCE está a ser implementado nos estabelecimentos de ensino superior com autonomia administrativa e financeira, atendendo às directrizes emanadas pela Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro.

No ano de 2004, o Tribunal de Contas emitiu as Instruções n.º 1/2004, que estipulam a documentação que os organismos têm de elaborar para efectuar o depósito das suas contas, logo é importante verificar se as entidades prestaram contas segundo as mesmas.

Através de pesquisa feita sobre o tema, chega-se à conclusão que devido a determinados constrangimentos, sejam eles de cariz económico, humano ou funcional, a implementação do POCE é uma tarefa inacabada. No entanto, é uma conclusão preliminar baseada em opiniões de especialistas, em informações de órgãos de controlo, sem carácter vinculativo, e por isso sem força suficiente para serem consideradas como credíveis em termos da investigação científica necessária para este estudo, portanto, a necessidade de averiguar concretamente o ponto da situação das instituições de ensino superior em relação ao POCE, e se a informação contida nas demonstrações financeiras pode ser considerada fiável e em conformidade com este plano de contas, é crucial.

Numa primeira fase, através dos dados obtidos, das 184 entidades indicadas pelo Tribunal de Contas como entidades de ensino superior, incluindo algumas de direcção e/ou controlo destas, verifica-se que:

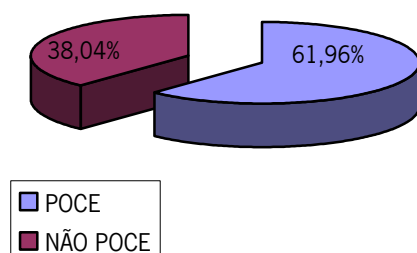
Quadro 4. POCE vs Não POCE em números

PLANO	Nº ENTIDADES	%
POCE	114	61,96%
NÃO POCE	70	38,04%

Fonte: elaboração própria

Se analisarmos os valores presentes no quadro acima, das 184 instituições, 61,96% apresentaram as suas contas segundo o POCE, 38,04%, não apresentaram seguindo este plano de contas, embora obrigatório, nos termos da portaria n.º 794/2000.

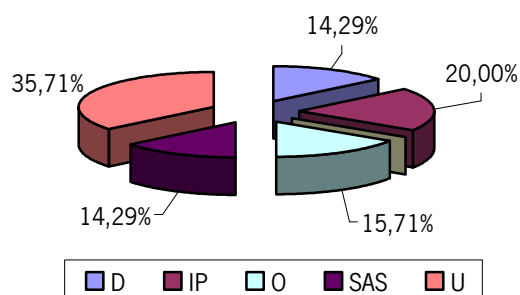
Gráfico 2. POCE vs Não POCE em percentagem



Fonte: elaboração própria

As entidades que não entregaram as suas contas em 2004 segundo o POCE, distribuem-se do seguinte modo:

Gráfico 3. Distribuições das entidades que não aplicam o POCE

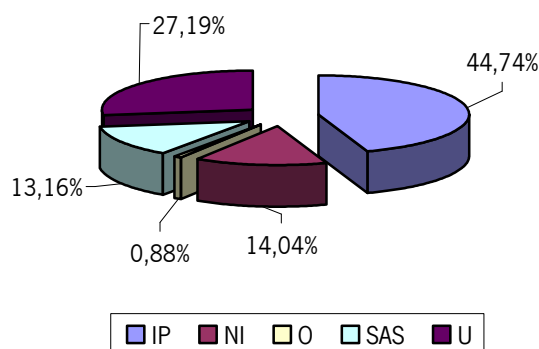


Fonte: elaboração própria

Da análise do gráfico 3, constata-se que, das 70 entidades que não aplica o POCE, 35,71% são Institutos Politécnicos, 20,00% Universidades e 15,71% Outras. Os SAS e as entidades de Direcção limitam-se a 14,29%.

Assim, a percentagem de entidades que efectivou a prestação de contas seguindo os preceitos do POCE⁹⁴, pode ser discriminada de acordo no gráfico seguinte:

Gráfico 4. Distribuição das entidades que aplicam o POCE



Fonte: elaboração própria

A população em estudo constitui um universo de 114 entidades, as que entregaram a sua prestação de contas seguindo os preceitos do POCE, objecto último do presente estudo empírico. Dessas 114 entidades, estão em maior número os Institutos Politécnicos, dado que existem mais entidades neste sector. Neste momento, não está em causa se existe discrepância ou não entre os principais grupos, mas a validação da população.

Todavia, e dado que este estudo pretende analisar a fiabilidade e conformidade da informação contabilística, importa que os dados a tratar sejam fiáveis e estejam em conformidade com a recolha efectuada. Assim, e após conferência destes, alguns parâmetros não sustentam essa mesma fiabilidade, pelo que foram diligenciados contactos com as entidades em questão para confirmação desses dados, contudo, algumas instituições não mostraram disponibilidade para os fornecer. De modo que, do total das 114 entidades, apenas iremos considerar 101, o que totaliza 88,60 % da população.

⁹⁴ Através das conversas telefónicas estabelecidas com 64 das 101 entidades em estudo, 63,37% da população, verifica-se que a falta de formação específica acerca da POCE, foi o principal factor que esteve na linha da frente, para que o nível de implementação esteja ao nível que está. Das entidades que em 2004 implementavam o POCE, denota-se que a situação da prestação de contas do ano 2006 continua praticamente ao mesmo nível, quem não possuía a contabilidade analítica ou sistema de controlo interno, continua sem possuir. Ao nível da Consolidação de Contas e à data de Março de 2007, algumas entidades pressupõem que as contas de 2006 já seriam entregues de forma consolidada, embora não na sua total amplitude. Face ao exposto, a situação do ano 2004 das entidades que nesse ano já apresentavam as suas contas seguindo dos preceitos do POCE, não sofreu alterações de grande porte.

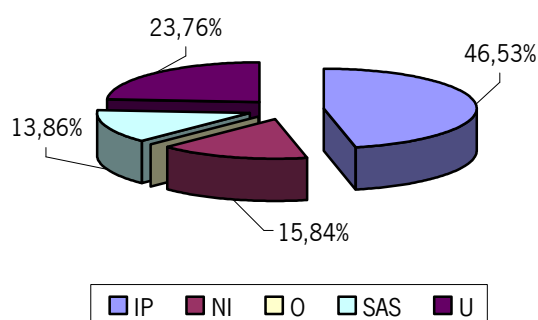
Considera-se que a representatividade da população é boa para que seja possível retirar conclusões acerca do universo em análise.

Quadro 5. Distribuição da Amostra em estudo

AMOSTRA EM ESTUDO		
TIPO	Nº ENTIDADES	%
D	0	0,00%
IP	47	46,53%
NI	16	15,84%
O	0	0,00%
SAS	14	13,86%
U	24	23,76%
TOTAIS	101	100,00%

Fonte: elaboração própria

Gráfico 5. Distribuição da amostra em estudo em percentagem

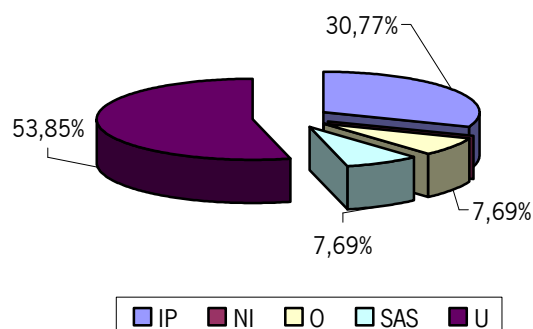


Fonte: elaboração própria

Da análise do gráfico 5, constata-se que os Institutos Politécnicos representam 46,53% da população em estudo, as Universidades 23,76%, as Escolas não Integradas 23,76% e os Serviços de Acção Social 13,86%.

Doutro modo, as entidades excluídas representam:

Gráfico 6. Distribuição das entidades excluídas



Fonte: elaboração própria

Relativamente às entidades excluídas, conclui-se que:

- a) Não entregaram suporte informático no TC, 2 entidades, pelo que excluem-se da amostra;
- b) Após conferência de dados, em 11 entidades, verificou-se que os mesmos poderiam sofrer de perturbações (foram contactadas as entidades para clarificação desses dados, no entanto, no período de 6 meses, as entidades não responderam ou mostraram-se indisponíveis para o fazer), pelo que, excluem-se da amostra.

4.1.2. Fiabilidade e Conformidade

Importa salientar quais os parâmetros que foram analisados para constatar a existência ou não de fiabilidade e conformidade, em consonância com a legislação em vigor.

A escolha desses parâmetros foi feita com base numa análise do plano de contas e dos elementos que este enceta como elementares e obrigatórios, aliados a uma análise dos documentos que o TC encerra como obrigatórios na apresentação das contas anuais. Importa frisar que não existia um guião predefinido que fortalecesse esta escolha, pelo que o mesmo é da responsabilidade do autor

Quadro 6. Resumo dos parâmetros de Fiabilidade e Conformidade

Designação	N.º Parâmetros
Fiabilidade	27
Conformidade	60
Total	87

FIABILIDADE		
Itens	N.º Parâmetros	%
Contabilidade Patrimonial e Orçamental	27	100%
Total	27	100%

CONFORMIDADE		
Itens	N.º Parâmetros	%
Contabilidade Patrimonial e Orçamental	35	20%
Mapas Obrigatórios a enviar com a prestação contas	9	20%
Controlo Interno	2	20%
Contabilidade Analítica	6	20%
Consolidação Contas	8	20%
Total	60	100%

Fonte: elaboração própria

Cada item da fiabilidade e/ou conformidade desdobra-se em questões acerca dos diversos mapas de prestação de contas, conforme apêndice n.º 3⁹⁵.

Os dados foram introduzidos no programa estatístico SPSS, e estimados em número inteiro, já que seria pouco fiável estimar valores ao nível de percentagem. Serão apresentados em quadros⁹⁶, extraídos do SPSS em número decimal, arredondado a duas ou três casas decimais. Serão também evidenciados os resultados em percentagem, arredondados a duas casas decimais, conforme se coadune oportuno para uma melhor compreensão dos dados.

4.1.2.1. Fiabilidade

Na generalidade, não fazendo distinção entre cada um dos grupos e fazendo simplesmente uma média aritmética, sintetiza-se que o nível de fiabilidade das contas prestadas pauta-se por positivo, e revela que as entidades estão a elaborar os mapas contabilísticos, tendo em atenção o preceituado no POCE.

Quadro 7. Medidas de Tendência Central e de Dispersão - Fiabilidade

Medidas de Tendência Central e de Dispersão Fiabilidade		
N	Válidos	101
	Em Falta	0
Média		19,69
Mediana		20,00
Moda		20,00
Desvio Padrão		3,06
Variância		9,37
Mínimo		3,00
Máximo		24,00
Percentis	25	18,00
	50	20,00
	75	21,50

Fonte: elaboração própria (SPSS)

A média da amostra representa o modo como a população se comporta no meio, ou seja, o valor esperado. Neste caso, 20 é um valor estatisticamente significativo, uma vez que a fiabilidade conta com 27 parâmetros definidos.

⁹⁵ Encontra-se exposto na parte final da presente dissertação, apêndice 3.

⁹⁶ Os quadros foram extraídos do SPSS para o Excel de forma a uma apresentação mais amigável para o leitor, assim como, para se poder fazer a tradução dos elementos para Português.

O desvio padrão é a medida mais comum da dispersão estatística e define-se como a raiz quadrada da variância. É definido desta forma de maneira a dar-nos uma medida da dispersão que seja:

1. Um número não negativo;
2. Use as mesmas unidades de medida dos nossos dados.

O desvio padrão que estamos a abordar é o desvio padrão da amostra, e neste caso cifra-se em 3, valor relativamente baixo, o que revela conformidade e homogeneidade da amostra.

Verifica-se que, o valor mais frequente encontrado é 20, o que significa que as entidade que possuem o apresentam, a sua prestação de contas no que diz respeito à fiabilidade é de 74,07%.

Por outro lado, constata-se que o valor mínimo é 3, o que revela baixo nível de fiabilidade, ao invés, o valor máximo é 24, o que revela um alto nível de fiabilidade, dado que os 100% de fiabilidade, atingem-se ao completar os 27 parâmetros predefinidos.

Na análise efectuada não serão desconsiderados os extremos, uma vez que se pretende saber efectivamente qual o nível de fiabilidade, logo todos os valores interessam, mesmo que sejam baixos, ou que se sobreponham à média.

Quadro 8. Distribuição do nível de Fiabilidade

Distribuição do nível de Fiabilidade				
Válidos	Frequência	Percentagem	Percentagem Válidos	Percentagem Cumulativa
3,00	1	0,99	0,99	0,99
4,00	1	0,99	0,99	1,98
15,00	1	0,99	0,99	2,97
16,00	1	0,99	0,99	3,96
17,00	11	10,89	10,89	14,85
18,00	11	10,89	10,89	25,74
19,00	15	14,85	14,85	40,59
20,00	20	19,80	19,80	60,40
21,00	15	14,85	14,85	75,25
22,00	13	12,87	12,87	88,12
23,00	8	7,92	7,92	96,04
24,00	4	3,96	3,96	100,00
Total	101	100,00	100,00	

Fonte: elaboração própria (SPSS)

Pode verificar-se da análise do quadro 8, que aproximadamente 1,98% das entidades situam-se entre 0% e 25% de fiabilidade, entre 25% e 50% não encontramos qualquer entidade, entre os 50% e os 75% podemos encontrar 58,42% das entidades. Acima dos 75% encontram-se 39,60% das entidades.

Para analisar a fiabilidade tendo em linha de conta cada grupo, é necessário efectuar uma prévia validação da amostra.

Quadro 9. Validação da Amostra por grupo

Grupo a que pertence	Validação da Amostra por Número					
	Casos					
	Válidos		Não válidos		Total	
	N	%	N	%	N	%
Institutos Politécnicos	47	100,00%	0	0,00%	47	100,00%
Escolas não Integradas	16	100,00%	0	0,00%	16	100,00%
Serviços de Acção Social	14	100,00%	0	0,00%	14	100,00%
Universidades	24	100,00%	0	0,00%	24	100,00%

Fonte: elaboração própria (SPSS)

Da análise do quadro 9, constata-se que todas as entidades de todos os grupos são válidas.

Quadro 10. Estatística Descritiva - Fiabilidade por grupo

Estatística Descritiva - Fiabilidade por grupo						
	Grupo a que pertence	Estatística		Erro Padrão		
Fiabilidade - Número	Institutos Politécnicos	Média		19,64	0,569	
		Intervalo Confiança 95 %	Limite inferior	18,49		
			Limite Superior	20,78		
		Mediana		20,00		
		Variância		15,19		
		Desvio Padrão		3,90		
		Mínimo		3,00		
		Máximo		24,00		
		Distância		21,00		
		Distância interquartis		3,00		
		Skewness		-3,085	0,347	
		Kurtosis		11,621	0,681	
		Média		20,88	0,499	
		Escolas não Integradas	Intervalo Confiança 95 %	Limite inferior	19,81	
	Limite Superior			21,94		
	Mediana		21,00			
	Variância		3,98			
	Desvio Padrão		2,00			
	Mínimo		17,00			
	Máximo		24,00			
	Distância		7,00			
	Distância interquartis		2,75			
	Skewness		-0,207	0,564		
	Kurtosis		-0,346	1,091		
	Média		20,50	0,522		
	Serviços de Acção Social		Intervalo Confiança 95 %	Limite inferior	19,37	
				Limite Superior	21,63	
		Mediana		20,50		
		Variância		3,81		
		Desvio Padrão		1,95		
		Mínimo		16,00		
		Máximo		23,00		
		Distância		7,00		
		Distância interquartis		2,25		
		Skewness		-0,833	0,597	
		Kurtosis		0,784	1,154	
		Média		18,54	0,346	
		Universidades	Intervalo Confiança 95 %	Limite inferior	17,83	
				Limite Superior	19,26	
	Mediana		19,00			
Variância			2,87			
Desvio Padrão			1,69			
Mínimo			15,00			
Máximo			22,00			
Distância			7,00			
Distância interquartis			3,00			
Skewness			0,098	0,472		
Kurtosis			-0,434	0,918		

Fonte: elaboração própria (SPSS)

Da análise do quadro 10, verifica-se que as médias individuais de cada grupo não se dispersam muito em relação à média da amostra total, pelo que, podemos afirmar que existe uma certa homogeneidade entre os diversos grupos em estudo.

As médias dos grupos situam-se entre 19 e 21, o que revela que não se dispersam muito. As Escolas não Integradas e os Serviços de Acção Social possuem média arredondada de 21, os Institutos Politécnicos de 20 e as Universidades de 19.

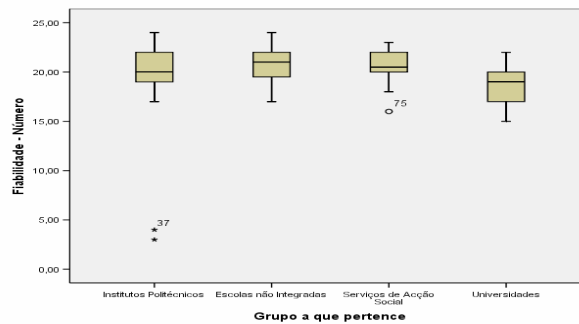
A antiga dicotomia Universidade-Politécnico, aliada à actual reforma do regime jurídico das instituições de ensino superior, prevê a perda de autonomia das escolas superiores dos institutos politécnicos que hoje em dia possuem autonomia financeira, passando a ser as entidades-mãe⁹⁷ as únicas a deter autonomia administrativa e financeira, por esse facto, ao longo desta investigação será dado maior realce à comparação entre esses dois universos. Como os SAS são unidades inseridas dentro dos Institutos Politécnicos ou das Universidades, iremos estudá-los inseridos nas respectivas unidades orgânicas. Em relação às Escolas não Integradas, faremos uma análise do seu conteúdo separadamente, dado que as mesmas têm vindo a integrar-se nas Universidades e Institutos Politécnicos no decorrer de 2006 e 2007, dado que as contas dizem respeito a 2004, não faz sentido inclui-las nos possíveis grupos onde estejam hoje em dia integradas.

Assim, podemos verificar que as Escolas não Integradas, Escolas Superiores de Enfermagem⁹⁸, detêm uma maior fiabilidade na apresentação das suas contas. Importa frisar que estas escolas pertenciam ao Ministério da Saúde antes de ingressarem no Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior, estando já obrigadas a implementar um Plano Oficial de Contabilidade, o Plano Oficial para o Sector da Saúde.

⁹⁷ Institutos Politécnicos (Serviços Centrais) e Universidades (Reitoria).

⁹⁸ Do universo das Escolas não Integradas, apenas uma não é Escola de Enfermagem.

Gráfico 7. Diagrama “Caixa Bigodes” - Fiabilidade por grupo



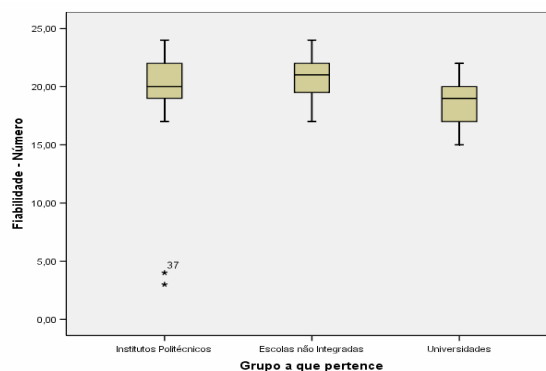
Fonte: elaboração própria (SPSS)

O Gráfico 7 mostra que existem 3 *outliers*⁹⁹ visíveis, 2 tidos como severos nos Institutos Politécnicos, uma vez que, afastam-se muito das outras observações, e 1 moderado nos SAS, dado que não se distancia muito das outras observações. A observação mínima verificada indica o limite inferior da caixa, e corresponde ao primeiro quartil, o traço a meio corresponde à mediana e o limite superior da caixa corresponde ao terceiro quartil. A observação¹⁰⁰ superior marca o número máximo de parâmetros de fiabilidade que cada grupo atingiu.

Se observarmos atentamente o gráfico 7, verifica-se que o nível de fiabilidade atinge um valor superior nas Escolas não Integradas, seguidas dos Institutos Politécnicos, SAS e Universidades, respectivamente, pela sua ordem decrescente.

Ao integrar os SAS nos respectivos grupos:

Gráfico 8. Diagrama “Caixa Bigodes” - Fiabilidade por grupo (SAS integrados)



Fonte: elaboração própria (SPSS)

⁹⁹ *Outlier* é uma observação singular e determinística, muito distante dos outros dados. (Caiado, J.,2001)

¹⁰⁰ Em linguagem estatística, chamamos à observação inferior ou superior, o “bigode” inferior ou o “bigode” superior.

Analisando o gráfico 8, verifica-se que continua a não existir muita divergência entre os grupos. Contudo, nota-se que o nível da fiabilidade atinge um valor maior nos Institutos Politécnicos e nas Escolas não Integradas, do que nas Universidades.

Ao integrar os SAS nos respectivos grupos:

Quadro 11. Estatística Descritiva - Fiabilidade por grupo (SAS integrados)

Estatística Descritiva da Fiabilidade por grupo (SAS integrados nos respectivos grupos)					
	Grupo a que pertence		Estadística	Erro Padrão	
	Fiabilidade - Número	Institutos Politécnicos	Média	19,93	0,472
Intervalo Confiança 95 %			Limite inferior	18,99	
			Limite Superior	20,88	
Mediana			20,00		
Variância			12,94		
Desvio Padrão			3,60		
Mínimo			3,00		
Máximo			24,00		
Distância			21,00		
Distância interquartis			3,00		
Skewness			-3,346	0,314	
Kurtosis			14,078	0,618	
Escolas não Integradas		Média	20,88	0,499	
		Intervalo Confiança 95 %	Limite inferior	19,81	
			Limite Superior	21,94	
		Mediana	21,00		
		Variância	3,98		
		Desvio Padrão	2,00		
		Mínimo	17,00		
		Máximo	24,00		
		Distância	7,00		
		Distância interquartis	2,75		
		Skewness	-0,207	0,564	
		Kurtosis	-0,346	1,091	
Universidades		Média	18,48	0,326	
		Intervalo Confiança 95 %	Limite inferior	17,81	
			Limite Superior	19,15	
		Mediana	19,00		
		Variância	2,87		
		Desvio Padrão	1,70		
		Mínimo	15,00		
		Máximo	22,00		
		Distância	7,00		
	Distância interquartis	3,00			
	Skewness	0,085	0,448		
	Kurtosis	-0,540	0,872		

Fonte: elaboração própria (SPSS)

A integração dos SAS nos respectivos grupos não veio alterar o valor da média. Verifica-se contudo, que o desvio padrão com a integração dos SAS passa de 3,70 para 3,60, no caso dos Institutos Politécnicos e de 1,60 para 1,70, no caso das Universidades.

Ao compararmos o desvio padrão dos três grupos, verifica-se que ele é superior nos Institutos Politécnicos e nas Escolas não Integradas em relação às Universidades, o que revela a existência de uma dispersão maior no seio dos Institutos Politécnicos e das Escolas não Integradas, embora não seja significativa.

Para verificar se existe diferença de médias nos três grupos em análise, efectua-se o teste estatístico ANOVA One-Way.

H0: Fiabilidade IP = Fiabilidade Uni = Fiabilidade NI = 0, isto é as médias não divergem.

H1: Fiabilidade IP = Fiabilidade Uni = Fiabilidade NI \neq 0, isto é as médias divergem.

Quadro 12. ANOVA - Análise das médias do nível de Fiabilidade entre os grupos

ANOVA - Análise das médias do nível de Fiabilidade entre os grupos					
	Soma dos Quadrados	df	Quadrado da Média	F	Significância
Entre Grupos	65,270	2	32,635	3,667	0,029
Dentro dos Grupos	872,215	98	8,900		
Total	937,485	100			

Fonte: elaboração própria (SPSS)

O nível de significância igual a 0,029, inferior a $\alpha = 0,05$, leva a que se rejeite a hipótese nula, logo as médias entre os três grupos divergem.

Com uma probabilidade de erro tipo I¹⁰¹ de 5%, podemos concluir que existem pelo menos dois grupos em que a fiabilidade é significativamente diferente ($p\text{-value} = 0,029 < \alpha = 0,05$), o que nos leva a rejeitar H0 em prol de H1.

Contudo, a ANOVA apenas nos permite concluir que existem pelo menos duas médias diferentes, não nos revela entre que grupos, pelo que iremos efectuar comparações múltiplas, dois a dois.

¹⁰¹ Erro tipo I, implica rejeitar H0 quando ela é verdadeira.

Quadro 13. Comparações Múltiplas

Comparações Múltiplas							
Testes Estatísticos	(I) UN_SAS_IP Grupo a que pertence	(J) UN_SAS_IP Grupo a que pertence	Diferença de Médias (I-J)	Erro Padrão	Significância	Intervalo Confiança 95 %	
						Limite Inferior	Limite Superior
Tukey HSD	Institutos Politécnicos	Escolas não Integradas	-0,944	0,842	0,504	-2,949	1,061
		Universidades	1,450	0,695	0,098	-0,205	3,104
	Não Integradas	Institutos Politécnicos	0,944	0,842	0,504	-1,061	2,949
		Universidades	2,394(*)	0,941	0,033	0,154	4,633
	Universidades	Institutos Politécnicos	-1,450	0,695	0,098	-3,104	0,205
		Escolas não Integradas	-2,394(*)	0,941	0,033	-4,633	-0,154
Scheffe	Institutos Politécnicos	Não Integradas	-0,944	0,842	0,536	-3,038	1,150
		Universidades	1,450	0,695	0,119	-0,278	3,177
	Não Integradas	Institutos Politécnicos	0,944	0,842	0,536	-1,150	3,038
		Universidades	2,394(*)	0,941	0,044	0,054	4,733
	Universidades	Institutos Politécnicos	-1,450	0,695	0,119	-3,177	0,278
		Escolas não Integradas	-2,394(*)	0,941	0,044	-4,733	-0,054
LSD	Institutos Politécnicos	Escolas não Integradas	-0,944	0,842	0,265	-2,616	0,728
		Universidades	1,450(*)	0,695	0,040	0,070	2,829
	Não Integradas	Institutos Politécnicos	0,944	0,842	0,265	-0,728	2,616
		Universidades	2,394(*)	0,941	0,013	0,526	4,261
	Universidades	Institutos Politécnicos	-1,450(*)	0,695	0,040	-2,829	-0,070
		Escolas não Integradas	-2,394(*)	0,941	0,013	-4,261	-0,526
Bonferroni	Institutos Politécnicos	Escolas não Integradas	-0,944	0,842	0,796	-2,996	1,108
		Universidades	1,450	0,695	0,119	-0,243	3,143
	Não Integradas	Institutos Politécnicos	0,944	0,842	0,796	-1,108	2,996
		Universidades	2,394(*)	0,941	0,038	0,101	4,686
	Universidades	Institutos Politécnicos	-1,450	0,695	0,119	-3,143	0,243
		Escolas não Integradas	-2,394(*)	0,941	0,038	-4,686	-0,101

* A diferença de médias é significativa ao nível de 5%.

Fonte: elaboração própria (SPSS)

Da análise do quadro 13, verifica-se que apenas as médias¹⁰² referentes à comparação entre as Universidades e as Escolas não Integradas, são significativamente diferentes para uma probabilidade de erro de 5%.

Ao se efectuarem as comparações duas a duas, por exemplo, recorrendo ao teste de Tukey, podemos concluir que as médias entre os Institutos Politécnicos e as Escolas não Integradas, não divergem, assim como entre os Institutos Politécnicos e as Universidades, logo aceita-se a hipótese nula; ao invés, se comparáramos as médias entre as Escolas não Integradas e as Universidades, verifica-se que as médias divergem, rejeita-se a hipótese nula e aceita-se a hipótese alternativa.

Quadro 14. Aceitação/Rejeição H0

IP	NI	0,50	Aceitação de H0
	U	0,10	Aceitação de H0
NI	U	0,03	Rejeição de H0

Fonte: elaboração própria

Para que os dados analisados não careçam de erros, vamos testar a homogeneidade das variâncias.

Quadro 15. Teste da Homogeneidade de Variâncias na Fiabilidade

Teste da Homogeneidade Variâncias na Fiabilidade			
Estatística de Levene	df1	df2	Significância
0,712	2	98	0,493

Fonte: elaboração própria (SPSS)

O nível de significância atribuído foi de 5%, logo existe homogeneidade de variâncias entre os grupos (Sig. = 0,493 > 0 α = 0,05).

¹⁰² O nível de significância de 0,033 é inferior a 0,005.

Se recorrermos, por exemplo, ao teste t para verificar se a igualdade de médias entre os Institutos Politécnicos e as Universidades se mantém, observamos que:

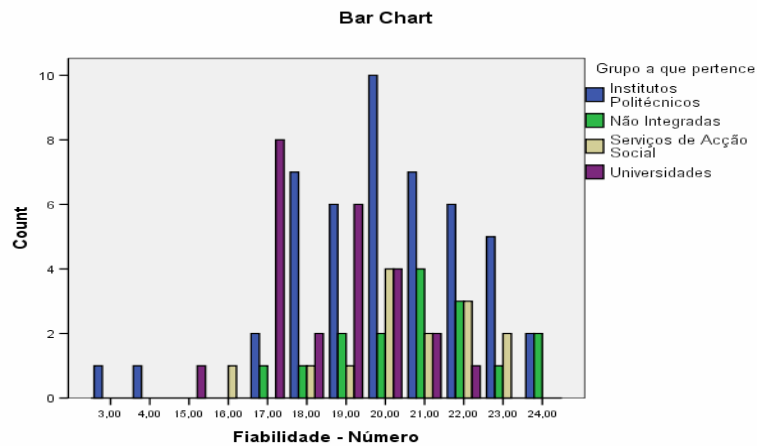
Quadro 16. Teste t de Igualdade de Médias entre os grupos

		Teste t de Igualdade de Médias entre os grupos							
		Teste de Levene's para Igualdade de Variâncias entre os grupos		Teste t de Igualdade de Médias entre os grupos					
		F	Significância	t	df	Significância (2 lados)	Diferença de Médias	Intervalo de Confiança	
Fiabilidade - Número	Igualdade de variâncias assumida	1,058	0,307	1,989	83	0,050	1,450	-0,0002	2,8993
	Igualdade de variâncias não assumida			2,525	82,963	0,013	1,450	0,3076	2,5915

Fonte: elaboração própria (SPSS)

Atendendo ao teste t de igualdade de médias, aceitamos a hipótese nula, a qual considera que as médias dos Institutos Politécnicos e das Universidades não divergem, pois o Sig=0,05, consolidando-se os resultados da análise do quadro 13.

Gráfico 9. Nível de Fiabilidade por grupos



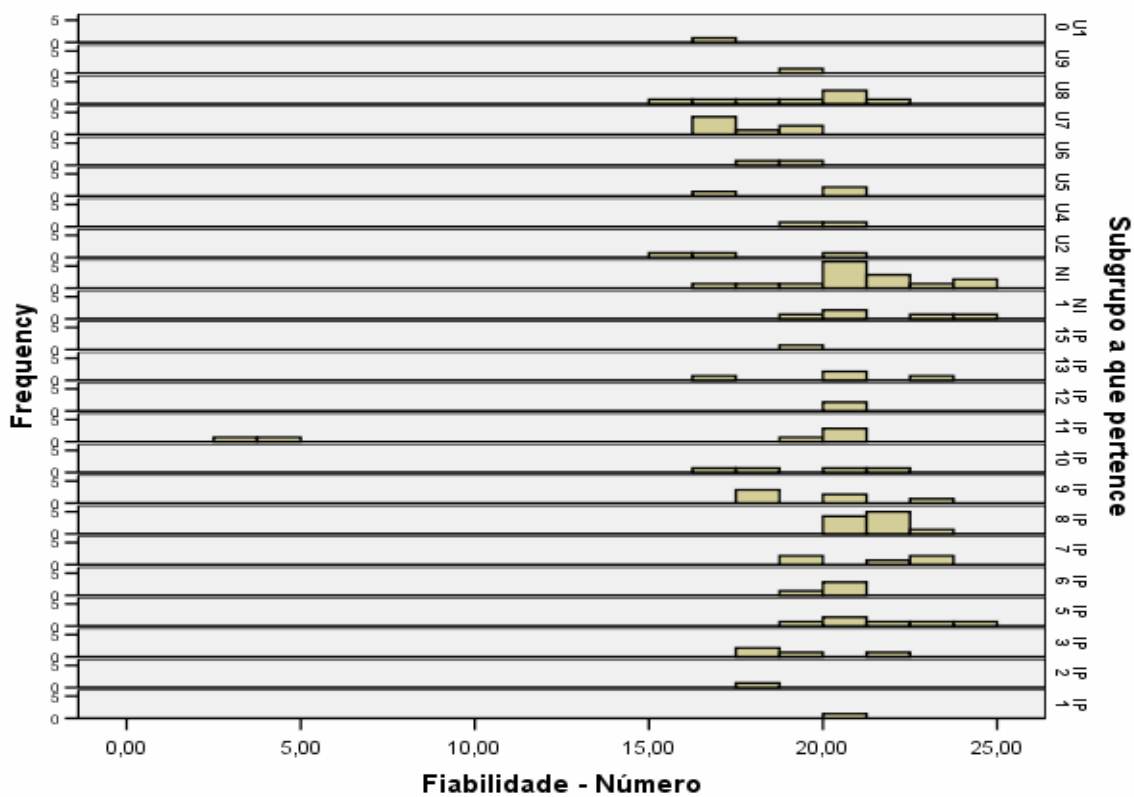
Fonte: elaboração própria (SPSS)

Concluindo, podemos dizer que, estatisticamente, a média da fiabilidade entre os Institutos Politécnicos e as Escolas não Integradas é igual, assim como entre as Universidades e os Institutos Politécnicos. Ao invés, existe diferença de médias entre as Escolas não Integradas e as Universidades.

Como já foi verificado anteriormente, apesar de existir uma igualdade de médias entre as Universidades e Institutos Politécnicos, o nível de fiabilidade dos Institutos Politécnicos é superior ao das Universidades.

Dentro de grupo existem subgrupos, será que o nível de fiabilidade é igual dentro de cada subgrupo. Por exemplo, o Instituto Politécnico de Castelo Branco é um subgrupo do grupo Instituto Politécnico. Os subgrupos que possuem uma única entidade em análise, não irão ser objecto de análise, são eles o IP1, IP2, IP15, U9 e U10.

Gráfico 10. Fiabilidade por sub grupo



Fonte: elaboração própria (SPSS)

Da análise do gráfico 10, verifica-se que dentro do mesmo grupo público o nível de fiabilidade diverge.

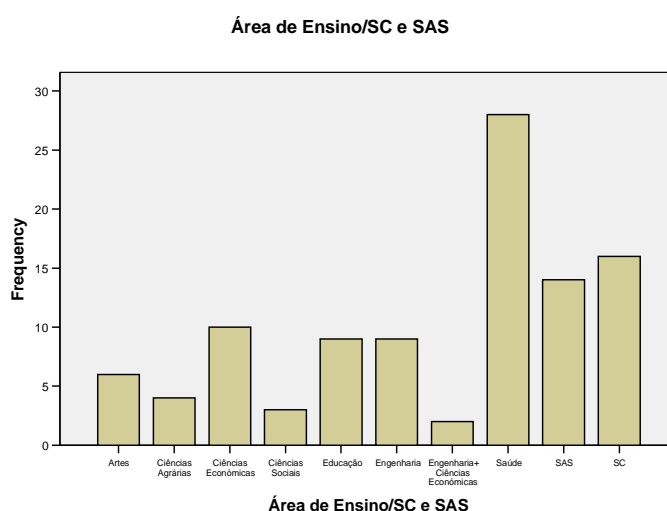
A área de ensino¹⁰³ que cada entidade ministra é um semblante importante, pois cada uma tem valências nas suas respectivas áreas. No universo em estudo, as áreas com maior número de entidades são as áreas da saúde, seguindo-se a engenharia e as ciências económicas. Algumas universidades ou institutos politécnicos ministram vários cursos (engenharia, educação, ciências sociais, saúde, entre outros), e devido aos seus estatutos apenas a entidade mãe prestou contas, pelo que identificaram-se essas entidades como sendo Serviços Centrais. Os serviços de Acção Social, dada a sua especificidade também foram analisados individualmente.

Quadro 17. Frequência das Áreas de Ensino / SC e SAS

Frequência das Áreas de Ensino, Serviços Centrais e SAS				
	Frequência	Percentagem	Percentagem Válidos	Percentagem Cumulativa
Artes	6	5,94	5,94	5,94
Ciências Agrárias	4	3,96	3,96	9,90
Ciências Económicas	10	9,90	9,90	19,80
Ciências Sociais	3	2,97	2,97	22,77
Educação	9	8,91	8,91	31,68
Engenharia	9	8,91	8,91	40,59
Engenharia+Ciências Económicas	2	1,98	1,98	42,57
Saúde	28	27,72	27,72	70,30
SAS	14	13,86	13,86	84,16
SC	16	15,84	15,84	100,00
Total	101	100,00	100,00	

Fonte: elaboração própria (SPSS)

Gráfico 11. Distribuição por Área de Ensino/ SC e SAS



Fonte: elaboração própria (SPSS)

¹⁰³ A – Artes CA – Ciências Agrárias CE – Ciências Económicas CS – Ciências Sociais D – Direcção ED – Educação ENG – Engenharia ENG+CE – Engenharia e Ciências Económicas O – Outro S – Saúde

As entidades estão dispersas pelas mais variadas áreas, sendo notório que é ao nível da área da saúde onde existem mais entidades. Contudo, será que as entidades cuja área está mais voltada para os números, como sejam as ciências económicas detêm uma maior fiabilidade em relação às da área da saúde? Ou será que os SAS diferem dos SC?

Quadro 18. Medidas de Tendência Central e de Dispersão da Fiabilidade por Áreas de Ensino/SC e SAS

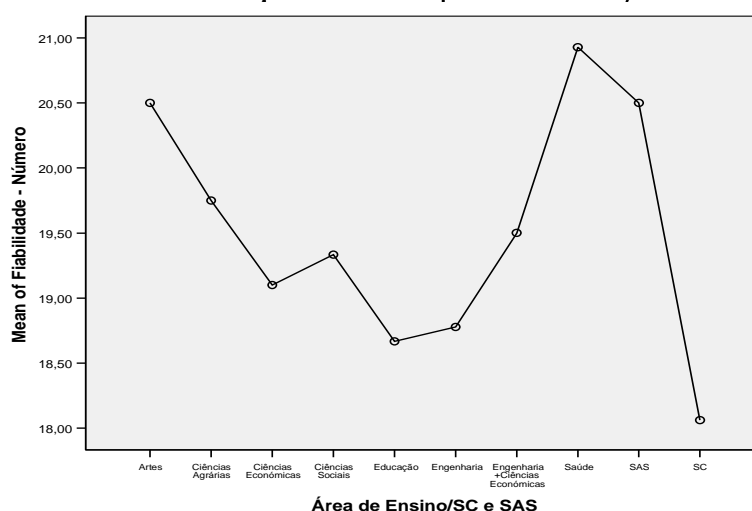
Medidas de Tendência Central e Dispersão da Fiabilidade por Áreas de Ensino								
	N	Média	Desvio Padrão	Erro Padrão	Intervalo Confiança 95 %		Mínimo	Máximo
					Limite Inferior	Limite Superior		
Artes	6	20,500	0,548	0,224	19,925	21,075	20,00	21,00
Ciências Agrárias	4	19,750	1,893	0,946	16,738	22,762	17,00	21,00
Ciências Económicas	10	19,100	2,025	0,640	17,652	20,548	17,00	23,00
Ciências Sociais	3	19,333	1,155	0,667	16,465	22,202	18,00	20,00
Educação	9	18,667	6,265	2,088	13,851	23,482	3,00	24,00
Engenharia	9	18,778	1,856	0,619	17,351	20,204	17,00	22,00
Engenharia+Ciências Económicas	2	19,500	0,707	0,500	13,147	25,853	19,00	20,00
Saúde	28	20,929	2,054	0,388	20,132	21,725	17,00	24,00
SAS	14	20,500	1,951	0,522	19,373	21,627	16,00	23,00
SC	16	18,063	4,171	1,043	15,840	20,285	4,00	22,00
Total	101	19,693	3,062	0,305	19,089	20,298	3,00	24,00

Fonte: elaboração própria (SPSS)

Da análise do quadro 18, constata-se que é ao nível da área da Saúde que a fiabilidade atinge média mais elevada, e valores mais elevados, seguindo-se as Artes e os Serviços de Acção Social. Ao invés é ao nível dos Serviços Centrais e das áreas da Educação e da Engenharia que o nível de fiabilidade possui valores mais baixos. Se analisarmos os valores mínimos e máximos obtidos, podemos verificar que é ao nível das Artes, Engenharia e Ciências Económicas que se verifica uma maior homogeneidade. Por outro lado, os Serviços Centrais e a área da Educação apresentam uma disparidade dentro do grupo¹⁰⁴, bastante considerável.

¹⁰⁴ O grupo neste caso indica a área de ensino, o SC e o SAS.

Gráfico 12. Variação da Fiabilidade por Área de Ensino/ SC e SAS



Fonte: elaboração própria (SPSS)

O gráfico 12 mostra de forma resumida as médias de fiabilidade das diversas áreas de ensino, SC e SAS, e revela uma disparidade de valores entre os grupos.

Outra pretensão inicial é saber se existe uma relação entre as habilitações académicas que os recursos humanos intervenientes no processo possuem, e a fiabilidade das contas apresentadas. Assim, o objectivo é verificar o comportamento da variável fiabilidade face às habilitações académicas dos recursos humanos.

Quadro 19. Habilitações Académicas dos RH

Habilitações Académicas dos RH				
Habilitações	Frequência	Percentagem	Percentagem Válidos	Percentagem Cumulativa
Bacharelato/Licenciatura	16	15,84	15,84	15,84
Secundário	16	15,84	15,84	31,68
DM+BL+S+0	1	0,99	0,99	32,67
DM+BL+S	1	0,99	0,99	33,66
BL+S	67	66,34	66,34	100,00
Total	101	100,00	100,00	

DM – Doutoramento/Mestrado BL – Bacharelato/Licenciatura S - Secundário

Fonte: elaboração própria (SPSS)

Nas entidades que aplicaram o POCE, e tendo em linha de conta os intervenientes na implementação do referido plano, em 67 delas, existiam pessoas com formação de nível superior, o que traduz 66,34% da população. Será que poderá existir algum relacionamento entre isso e o nível de fiabilidade?

Quadro 20. Relação entre o nível de fiabilidade e as habilitações dos RH envolvidos na implementação do POCE

Medidas Direccionais						
			Valor	Assíntota. Erro Padrão(a)	Aprox. T(b)	Aprox. Sig.
Ordinal por Ordinal	Somers' d	Simétrico	0,007	0,082	0,087	0,930
		Fiab_Num Fiabilidade - Número	0,010	0,110	0,087	0,930
		Hab_RH 2.6 - Habilitações académicas dos RH envolvidos implementação	0,006	0,065	0,087	0,930
Nominal por Intervalo	Eta	Fiab_Num Fiabilidade - Número	0,051			
		Hab_RH 2.6 - Habilitações académicas dos RH envolvidos implementação	0,292			

a. Sem assumir a hipótese nula.

b. Usando a assíntota do erro padrão assumindo a hipótese nula

Fonte: elaboração própria (SPSS)

Da análise do quadro 20, podemos constatar que 8,53% (0,292²) da variação na fiabilidade se deve às habilitações académicas que os Recursos Humanos envolvidos na implementação do POCE detêm, o que denota uma associação fraca entre ambas.

Outra pretensão inicial é saber se a formação, seja profissional ou académica, na área da Contabilidade Pública influencia de algum modo esse nível de fiabilidade?

Quadro 21. Frequência da Formação, Profissional ou Académica, na área da Contabilidade Pública

Frequência da Formação, Profissional ou Académica, na área da Contabilidade Pública					
		Frequência	Percentagem	Percentagem Válidos	Percentagem Cumulativa
Validos	Não	25	24,75	24,75	24,75
	Sim	76	75,25	75,25	100,00
	Total	101	100,00	100,00	

Fonte: elaboração própria (SPSS)

Da análise do quadro 21, verifica-se que 75,25% das pessoas envolvidas tinham formação, profissional ou académica, na área da contabilidade pública, será que isso está directamente relacionado com o nível de fiabilidade?

Quadro 22. Relação entre o nível de fiabilidade e a formação, profissional ou académica, na área da contabilidade pública, dos RH envolvidos na implementação do POCE

Medidas Direccionais						
			Valor	Assintota. Erro Padrão(a)	Aprox. T(b)	Aprox. Sig.
Ordinal por Ordinal	Somers' d	Simétrico	-0,079	0,085	-0,925	0,355
		Fiab_Num Fiabilidade - Número	-0,132	0,141	-0,925	0,355
		Form_CP 2.7 - Têm formação profissional ou académica na área da contabilidade pública	-0,056	0,061	-0,925	0,355
Nominal por Intervalo	Eta	Fiab_Num Fiabilidade - Número	0,013			
		Form_CP 2.7 - Têm formação profissional ou académica na área da contabilidade pública	0,390			

a. Sem assumir a hipótese nula.

b. Usando a assintota do erro padrão assumindo a hipótese nula

Fonte: elaboração própria (SPSS)

Da análise do quadro 22, podemos constatar que 15,21% (0,390²) da variação na fiabilidade se deve à formação, profissional ou académica, na área da contabilidade pública, sendo, no entanto, uma associação fraca.

Será que a existência de formação acerca do POCE antes da sua implementação influenciou de algum modo o nível de fiabilidade que as instituições demonstram?

Quadro 23. Frequência de formação acerca do POCE antes da sua implementação

Frequência de formação acerca do POCE antes da sua implementação					
		Frequência	Percentagem	Percentagem Válidos	Percentagem Cumulativa
Validos	Não	35	34,65	34,65	34,65
	Sim	66	65,35	65,35	100,00
	Total	101	100,00	100,00	

Fonte: elaboração própria (SPSS)

Verifica-se que 65,35% das entidades tiveram formação acerca do POCE antes da sua implementação. Será que isso constitui o propulsor ou não do nível de fiabilidade que as instituições apresentam?

Quadro 24. Relação entre o nível de fiabilidade e a formação acerca do POCE que os RH envolvidos na implementação do POCE tiveram antes da sua implementação

Medidas Direccionais						
			Valor	Assintota. Erro Padrão(a)	Aprox. T(b)	Aprox. Sig.
Ordinal por Ordinal	Somers' d	Simétrico	-0,044	0,085	-0,521	0,603
		Fiab_Num Fiabilidade - Número	-0,065	0,124	-0,521	0,603
		Form_ai_poce 2.8 - Houve formação das pessoas envolvidas na implementação do POCE antes da sua implementação?	-0,034	0,065	-0,521	0,603
Nominal por Intervalo	Eta	Fiab_Num Fiabilidade - Número	0,091			
		Form_ai_poce 2.8 - Houve formação das pessoas envolvidas na implementação do POCE antes da sua implementação?	0,331			

a. Sem assumir a hipótese nula.

b. Usando a assintota do erro padrão assumindo a hipótese nula

Fonte: elaboração própria (SPSS)

Ao analisar o quadro 24, verifica-se que 10,96% (0,331²) da variação na fiabilidade se deve à formação acerca do POCE que Recursos Humanos envolvidos na implementação do POCE tiveram, antes da sua implementação, o que denota uma fraca associação entre as variáveis.

4.1.2.2. Conformidade

A Conformidade como já foi referido no ponto 1.5, sustém que se deva ser tido em linha de conta as directrizes emanadas pelo POCE. Nesse sentido, será feita uma análise para visionar como é que se distribui essa mesma conformidade, a sua comparação entre grupos, assim como por área de ensino, similar ao efectuado para a fiabilidade.

Para prosseguir com o estudo é importante que se valide a fiabilidade dos dados, pelo que iremos verificar se as entidades em estudo na fiabilidade são as mesmas que na conformidade. Se observarmos o quadro 25, verificamos que são.

Quadro 25. Validação da Amostra por grupo

Validação da Amostra por Grupo						
Grupo a que pertence	Casos					
	Válidos		Não válidos		Total	
	N	%	N	%	N	%
Institutos Politécnicos	47	100,00%	0	0,00%	47	100,00%
Escolas não Integradas	16	100,00%	0	0,00%	16	100,00%
Serviços de Acção Social	14	100,00%	0	0,00%	14	100,00%
Universidades	24	100,00%	0	0,00%	24	100,00%

Fonte: elaboração própria (SPSS)

Importa salientar que os parâmetros em análise são 60, distribuídos por 5 conjuntos, de acordo com apêndice 3.

Quadro 26. Medidas de Tendência Central e de Dispersão: Conformidade

Medidas de Tendência Central e de Dispersão da Conformidade		
N	Válidos	101
	Em Falta	0
Média		39,75
Mediana		40,00
Moda		36,00
Desvio Padrão		6,26
Variância		39,17
Mínimo		10,00
Máximo		50,00

Fonte: elaboração própria (SPSS)

A média cifra-se nos 40, o que é estatisticamente significativo, dado o número total de parâmetros (60).

O valor que mais frequente é 36, revelando assim 60% de conformidade.

O desvio padrão é de 6, o que revela que existem discrepâncias semblantes entre as entidades.

Há semelhança do que aconteceu na fiabilidade, também aqui não vamos descurar os extremos, já que eles não resultam de erros de processamento, mas sim da realidade observada.

Quadro 27. Distribuição do nível de Conformidade

Distribuição do nível de Conformidade				
Válidos	Frequência	Percentagem	Percentagem Válidos	Percentagem Cumulativa
10,0	1	0,99	0,99	0,99
11,0	1	0,99	0,99	1,98
30,0	2	1,98	1,98	3,96
33,0	2	1,98	1,98	5,94
34,0	2	1,98	1,98	7,92
35,0	7	6,93	6,93	14,85
36,0	11	10,89	10,89	25,74
37,0	10	9,90	9,90	35,64
38,0	10	9,90	9,90	45,54
39,0	4	3,96	3,96	49,50
40,0	7	6,93	6,93	56,44
41,0	7	6,93	6,93	63,37
42,0	4	3,96	3,96	67,33
43,0	3	2,97	2,97	70,30
44,0	5	4,95	4,95	75,25
45,0	7	6,93	6,93	82,18
46,0	5	4,95	4,95	87,13
47,0	4	3,96	3,96	91,09
48,0	6	5,94	5,94	97,03
49,0	2	1,98	1,98	99,01
50,0	1	0,99	0,99	100,00
Total	101	100,00	100,00	

Fonte: elaboração própria (SPSS)

Da análise do quadro 27, verifica-se que a distribuição da conformidade não é tão homogênea como a da fiabilidade, desde o nível mínimo ao máximo, salientando, no entanto, que 11% das entidades detêm o nível de conformidade em 60%. Apenas 2 entidades estão abaixo dos 50% de conformidade e cerca de 18% das entidades estão a entregar as suas contas acima dos 75% de conformidade.

Quadro 28. Estatística Descritiva - Conformidade por grupo

Estatística Descritiva - Conformidade por grupo						
Conformidade_Número	Grupo a que pertence			Estadística	Erro Padrão	
	Institutos Politécnicos	Média		39,09	1,061	
		Intervalo Confiança 95 % para a média	Limite inferior	36,95		
			Limite Superior	41,22		
		Mediana		39,00		
		Variância		52,86		
		Desvio Padrão		7,27		
		Mínimo		10,00		
		Máximo		48,00		
		Distância		38,00		
		Distância interquartis		7,00		
		Skewness		-2,518	0,347	
		Kurtosis		8,993	0,681	
	Escolas não Integradas	Média		46,19	0,593	
		Intervalo Confiança 95 % para a média	Limite inferior	44,92		
			Limite Superior	47,45		
		Mediana		46,00		
		Variância		5,63		
		Desvio Padrão		2,37		
		Mínimo		41,00		
		Máximo		50,00		
		Distância		9,00		
		Distância interquartis		3,00		
		Skewness		-0,426	0,564	
		Kurtosis		0,112	1,091	
	Serviços de Acção Social	Média		39,86	1,026	
		Intervalo Confiança 95 % para a média	Limite inferior	37,64		
			Limite Superior	42,07		
		Mediana		39,50		
		Variância		14,75		
		Desvio Padrão		3,84		
		Mínimo		35,00		
		Máximo		48,00		
		Distância		13,00		
		Distância interquartis		6,50		
		Skewness		0,726	0,597	
		Kurtosis		-0,094	1,154	
	Universidades	Média		36,71	0,741	
		Intervalo Confiança 95 % para a média	Limite inferior	35,18		
			Limite Superior	38,24		
		Mediana		36,00		
Variância		13,17				
Desvio Padrão		3,63				
Mínimo		30,00				
Máximo		45,00				
Distância		15,00				
Distância interquartis		3,00				
Skewness		0,370	0,472			
Kurtosis		0,446	0,918			

Fonte: elaboração própria (SPSS)

A média encontra-se entre 37 e 46. Nas Escolas não Integradas é de 46, ao invés, nas Universidades ronda os 37. A “olho nu” nota-se uma disparidade por exemplo entre estes dois grupos referenciados.

À semelhança do que aconteceu na fiabilidade, integrando os SAS nas respectivas Universidades e Institutos Politécnicos, verifica-se:

Quadro 29. Estatística Descritiva - Conformidade por grupo (SAS integrados)

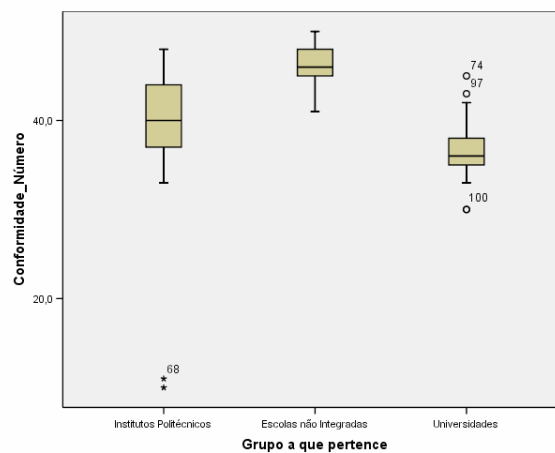
Estatística Descritiva - Conformidade por grupo (SAS integrados)					
	Grupo a que pertence		Estatística	Erro Padrão	
	Conformidade_Número	Institutos Politécnicos			Média
Intervalo Confiança 95 % para a média			Limite inferior	37,60	
			Limite Superior	41,16	
Mediana			40,00		
Variância			45,75		
Desvio Padrão			6,76		
Mínimo			10,00		
Máximo			48,00		
Distância			38,00		
Distância interquartis			7,00		
Skewness			-2,581	0,314	
Kurtosis			10,202	0,618	
Não Integradas			Média	46,19	0,593
		Intervalo Confiança 95 % para a média	Limite inferior	44,92	
			Limite Superior	47,45	
		Mediana	46,00		
		Variância	5,63		
		Desvio Padrão	2,37		
		Mínimo	41,00		
		Máximo	50,00		
		Distância	9,00		
		Distância interquartis	3,00		
		Skewness	-0,426	0,564	
		Kurtosis	0,112	1,091	
		Universidades	Média	36,74	0,664
Intervalo Confiança 95 % para a média			Limite inferior	35,38	
			Limite Superior	38,10	
Mediana			36,00		
Variância			11,89		
Desvio Padrão			3,45		
Mínimo			30,00		
Máximo			45,00		
Distância			15,00		
Distância interquartis	3,00				
Skewness	0,359		0,448		
Kurtosis	0,700		0,872		

Fonte: elaboração própria (SPSS)

A média das Universidades passa de 36,71 para 36,74, a dos Institutos Politécnicos de 39,09 para 39,38, pelo que, apesar de ser um aumento ínfimo, conclui-se que a integração dos SAS nos respectivos grupos foi benéfica.

Apesar da integração, os resultados continuam a colocar as Escolas não Integradas a um nível de conformidade superior. Verifica-se também a existência de uma dispersão da conformidade, no seio dos Institutos Politécnicos, embora não seja significativa.

Gráfico 13. Diagrama de “bigodes” da conformidade por grupo (SAS integrados)



Fonte: elaboração própria (SPSS)

No gráfico 13, constata-se alguma divergência entre os grupos ao nível da conformidade. Será que as médias entre os grupos também divergem?

H0: Conformidade IP = Conformidade Uni = Conformidade NI = 0, isto é, as médias não divergem.

H1: Conformidade IP = Conformidade Uni = Conformidade NI ≠ 0, isto é, as médias divergem.

Quadro 30. ANOVA - Análise das médias do nível de Conformidade entre os grupos

ANOVA – Análise das médias do nível de Conformidade entre os grupos					
	Soma dos Quadrados	df	Quadrado da Média	F	Significância
Entre Grupos	915,534	2	457,767	14,947	0,000
Dentro dos Grupos	3.001,278	98	30,625		
Total	3.916,812	100			

Fonte: elaboração própria (SPSS)

Sig = 0,000 inferior a $\alpha = 0,05$, rejeita-se a hipótese nula, logo as médias entre os três grupos divergem. Com uma probabilidade de erro de 5% concluímos que existem pelo menos dois grupos em que a fiabilidade é significativamente diferente ($p\text{-value} = 0,000 < \alpha = 0,05$), o que nos leva a rejeitar H_0 em prol de H_1 .

No entanto, a ANOVA apenas permite aferir que existem pelo menos duas médias diferentes, pelo que iremos efectuar comparações múltiplas, 2 a 2. Verifica-se da análise do quadro 31, que apenas as médias entre os Institutos Politécnicos e as Universidades são semelhantes para uma probabilidade de erro de 5%. Em qualquer dos testes realizados, existem diferenças significativas entre as médias das Escolas não Integradas e dos Institutos Politécnicos, assim como das Universidades e das Escolas não Integradas.

Quadro 31. Comparações Múltiplas

	(I) UN_SAS_IP Grupo a que pertence	(J) UN_SAS_IP Grupo a que pertence	Diferença de Médias (I-J)	Erro Padrão	Significânci a	Intervalo Confiança 95 %	
						Limite Inferior	Limite Superior
Tukey HSD	Institutos Politécnicos	Escolas não Integradas	-6,808(*)	1,563	0,000	-10,527	-3,089
		Universidades	2,639	1,289	0,107	-0,430	5,707
	Não Integradas	Institutos Politécnicos	6,808(*)	1,563	0,000	3,089	10,527
		Universidades	9,4468(*)	1,746	0,000	5,292	13,602
	Universidades	Institutos Politécnicos	-2,639	1,289	0,107	-5,707	0,430
		Escolas não Integradas	-9,447(*)	1,746	0,000	-13,602	-5,292
Scheffe	Institutos Politécnicos	Escolas não Integradas	-6,808(*)	1,563	0,000	-10,693	-2,924
		Universidades	2,639	1,289	0,129	-0,566	5,843
	Não Integradas	Institutos Politécnicos	6,808(*)	1,563	0,000	2,924	10,693
		Universidades	9,447(*)	1,746	0,000	5,107	13,787
	Universidades	Institutos Politécnicos	-2,639	1,289	0,129	-5,843	0,566
		Escolas não Integradas	-9,449(*)	1,746	0,000	-13,787	-5,107
LSD	Institutos Politécnicos	Escolas não Integradas	-6,808(*)	1,563	0,000	-9,909	-3,707
		Universidades	2,637(*)	1,289	0,043	0,080	5,197
	Não Integradas	Institutos Politécnicos	6,808(*)	1,563	0,000	3,707	9,909
		Universidades	9,447(*)	1,746	0,000	5,982	12,912
	Universidades	Institutos Politécnicos	-2,639(*)	1,289	0,043	-5,197	-0,080
		Escolas não Integradas	-9,447(*)	1,746	0,000	-12,912	-5,982
Bonferroni	Institutos Politécnicos	Escolas não Integradas	-6,808(*)	1,563	0,000	-10,615	-3,002
		Universidades	2,639	1,289	0,130	-0,502	5,779
	Não Integradas	Institutos Politécnicos	6,8082(*)	1,563	0,000	3,002	10,615
		Universidades	9,4468(*)	1,746	0,000	5,194	13,699
	Universidades	Institutos Politécnicos	-2,639	1,289	0,130	-5,779	0,502
		Escolas não Integradas	-9,447(*)	1,746	0,000	-13,699	-5,194

Fonte: elaboração própria (SPSS)

Assim, apenas aceitamos H_0 , isto é, as médias não divergem, se a comparação for entre Instituto Politécnico e Universidade.

Para se poder validar esta análise de que as médias da conformidade é igual, quer nos Institutos Politécnicos, quer nas Universidades, vamos testar se existe homogeneidade de variâncias.

Quadro 32. Teste de Homogeneidade de Variâncias na Conformidade

Teste de Homogeneidade de Variâncias na Conformidade			
Estatística de Levene	df1	df2	Significância
2,687	2	98	0,073

Fonte: elaboração própria (SPSS)

O nível de significância atribuído foi de 5%, logo, onde $Sig=0,073 > \alpha =0,05$, pelo que a homogeneidade das variâncias verifica-se.

Quadro 33. Teste t de igualdade de Médias entre os grupos

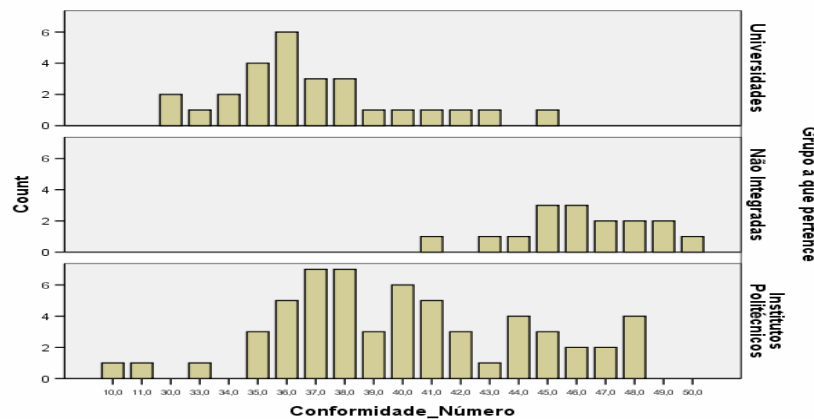
Teste t de Igualdade de Médias entre os grupos										
		Teste de Levene's para Igualdade de Variâncias entre os grupos		Teste t de Igualdade de Médias entre os grupos						
		F	Significância	t	df	Significância (2 lados)	Diferença de Médias	Diferença do Desvio Padrão	Intervalo de Confiança 95 %	
									Inferior	Superior
Conformidade - Número	Igualdade de variâncias assumida	2,465	0,120	1,910	83	0,060	2,639	1,381	-0,108	5,386
	Igualdade de variâncias não assumida			2,380	82,224	0,020	2,639	1,109	0,433	4,844

Fonte: elaboração própria (SPSS)

Com 95% de confiança, constata-se que as médias dos Institutos Politécnicos e das Universidades não divergem, pois $Sig=0,06$, claramente superior a $\alpha =0,05$.

Conclui-se, estatisticamente, que a média da conformidade entre os Institutos Politécnicos, as Universidades e as Escolas não Integradas não é igual. Por outro lado, se compararmos os Institutos Politécnicos com as Universidades, verifica-se que não existe diferença de médias.

Gráfico 14. Nível de Conformidade por grupos



Fonte: elaboração própria (SPSS)

Importa no entanto frisar que, apesar da igualdade de médias, o nível de conformidade dos Institutos Politécnicos é superior ao das Universidades, conforme se pode visionar no gráfico 14.

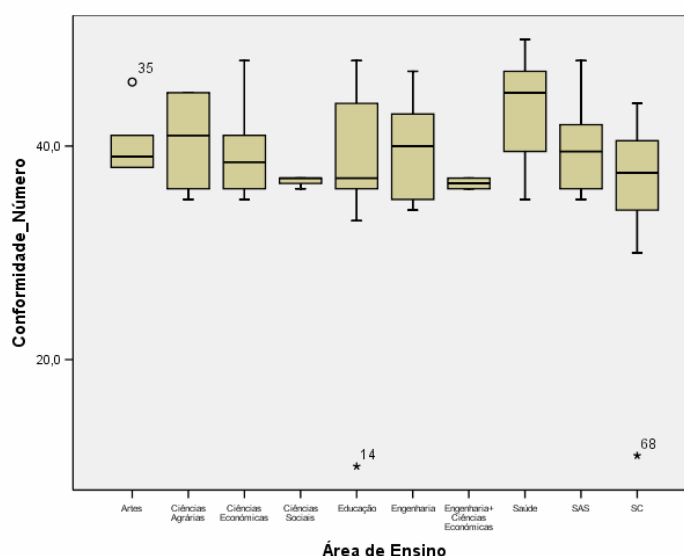
Cada grupo *per se* é constituído por sub-grupos de maior ou menos dimensão. Será que ao nível de cada um o nível de fiabilidade diverge?

Não é possível apresentar o gráfico comprovativo da Conformidade por sub-grupo, uma vez que ao elaborá-lo no programa estatístico SPSS, o mesmo apresenta o nome das Instituições de Ensino Superior¹⁰⁵, e por questões informáticas, não é possível contornar a situação. Contudo, verifica-se que ao nível de cada sub-grupo, o nível de conformidade da prestação de contas em relação ao POCE, diverge.

No universo em estudo, existe uma panóplia de áreas de Ensino. Será que a área que cada instituição ministra proporciona o nível de conformidade que cada instituição detém? E será que entre as várias áreas existem diferenças significativas?

¹⁰⁵ Foi indicado, quer ao Tribunal de Contas; quer às entidades, aquando do envio dos questionários, que este estudo empírico não faria menção ao nome individualizado de cada uma.

Gráfico 15. Nível de Conformidade por Áreas de Ensino / SC e SAS



Fonte: elaboração própria (SPSS)

As áreas das Ciências Sociais e da Engenharia+Ciências Económicas são as duas áreas mais homogéneas. Por outro lado, os Serviços Centrais e as áreas da Saúde e da Educação apresentam uma maior disparidade de valores.

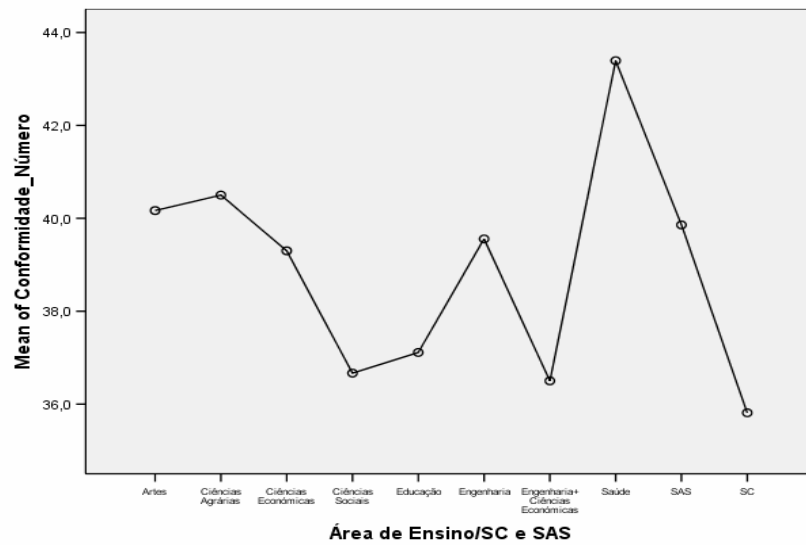
Quadro 34. Medidas de Tendência Central e de Dispersão da Conformidade por área de ensino/SC e SAS

Medidas de Tendência Central e de Dispersão da Conformidade por área de ensino/SC e SAS								
	N	Média	Desvio Padrão	Erro Padrão	Intervalo Confiança 95 %		Mínimo	Máximo
					Limite Inferior	Limite Superior		
Artes	6	40,167	3,125	1,276	36,887	43,446	38,0	46,0
Ciências Agrárias	4	40,500	5,260	2,630	32,130	48,870	35,0	45,0
Ciências Económicas	10	39,300	4,373	1,383	36,172	42,428	35,0	48,0
Ciências Sociais	3	36,667	0,577	0,333	35,232	38,101	36,0	37,0
Educação	9	37,111	11,407	3,802	28,343	45,879	10,0	48,0
Engenharia	9	39,556	4,667	1,556	35,968	43,143	34,0	47,0
Engenharia+ Ciências Económicas	2	36,500	0,707	0,500	30,147	42,853	36,0	37,0
Saúde	28	43,393	4,524	0,855	41,639	45,147	35,0	50,0
SAS	14	39,857	3,840	1,026	37,640	42,074	35,0	48,0
SC	16	35,813	7,808	1,952	31,652	39,973	11,0	44,0
Total	101	39,752	6,258	0,623	38,517	40,988	10,0	50,0

Fonte: elaboração própria (SPSS)

A média do nível de conformidade vai desde 36, nos Serviços Centrais a 43, na área da Saúde. Denota-se uma grande disparidade dos dados dentro dos Serviços Centrais, sendo o valor mais baixo de 11 e o mais elevado de 44. Também a área da Educação revela como valores mínimo e máximo, 10 e 48, respectivamente, o que denota grande disparidade entre as entidades desta área.

Gráfico 16. Distribuição da Conformidade por área de ensino/SC e SAS



Fonte: elaboração própria (SPSS)

Da análise do gráfico 16, constata-se que a média de conformidade, de acordo com a área ministrada por cada entidade de ensino, SC ou SAS, diverge.

À semelhança da fiabilidade, vamos verificar se as habilitações académicas dos intervenientes directos na implementação do POCE, possuem influencia sobre o nível de conformidade das contas apresentadas por cada entidade.

Quadro 35. Relação entre o nível de conformidade e as habilitações dos RH envolvidos na implementação do POCE

Medidas Direccionais			Valor	Assintota. Erro Padrão(a)	Aprox. T(b)	Aprox. Sig.
Ordinal por Ordinal	Somers' d	Simétrico	-0,064	0,071	-0,903	0,366
		Conformidade Conformidade_Número	-0,091	0,101	-0,903	0,366
		Hab__RH 2.6 - Habilitações académicas dos RH envolvidos implementação	-0,050	0,055	-0,903	0,366
Nominal por Intervalo	Eta	Conformidade Conformidade_Número	0,187			
		Hab__RH 2.6 - Habilitações académicas dos RH envolvidos implementação	0,389			

a. Sem assumir a hipótese nula.

b. Usando a assintota do erro padrão assumindo a hipótese nula

Fonte: elaboração própria (SPSS)

Da análise do quadro 35, constata-se que 15,13% (0,389²) da variação na conformidade é influenciada pelas habilitações académicas que os Recursos Humanos envolvidos na implementação do POCE detêm, embora seja uma fraca associação.

Outra pretensão inicial, é saber se a formação, seja profissional ou académica na área da Contabilidade Pública, influenciou de algum modo esse nível de conformidade?

Quadro 36. Relação entre o nível de conformidade e a formação, profissional ou académica, na área da contabilidade pública, dos RH envolvidos na implementação do POCE

Medidas Direccionais			Valor	Assintota. Erro Padrão(a)	Aprox. T(b)	Aprox. Sig.
Ordinal por Ordinal	Somers' d	Simétrico	0,080	0,076	1,048	0,295
		Conformidade Conformidade_Número	0,141	0,133	1,048	0,295
		Form_CP 2.7 - Têm formação profissional ou académica na área da contabilidade pública	0,056	0,053	1,048	0,295
Nominal por Intervalo	Eta	Conformidade Conformidade_Número	0,058			
		Form_CP 2.7 - Têm formação profissional ou académica na área da contabilidade pública	0,513			

a. Sem assumir a hipótese nula.

b. Usando a assintota do erro padrão assumindo a hipótese nula

Fonte: elaboração própria (SPSS)

A variação do nível de conformidade pode ser explicada em 26,32% (0,513²) pela formação, profissional ou académica, que os Recursos Humanos envolvidos na implementação do POCE detêm, o que revela alguma associação das duas variáveis, conforme análise do quadro 36.

Por outro lado, será que a frequência de formação acerca do POCE antes da sua implementação, influenciou de algum modo o nível de conformidade que as instituições demonstram?

Quadro 37. Relação entre o nível de conformidade e a formação acerca do POCE que os RH envolvidos na implementação tiveram

Medidas Direccionais						
			Valor	Assintota. Erro Padrão(a)	Aprox. T(b)	Aprox. Sig.
Ordinal por Ordinal	Somers' d	Simétrico	-0,033	0,080	-0,412	0,680
		Conformidade Conformidade Número	-0,051	0,123	-0,412	0,680
		Form_ai_poce 2.8 - Houve formação das pessoas envolvidas na implementação do POCE antes da sua implementação?	-0,025	0,060	-0,412	0,680
Nominal por Intervalo	Eta	Conformidade Conformidade Número	0,079			
		Form_ai_poce 2.8 - Houve formação das pessoas envolvidas na implementação do POCE antes da sua implementação?	0,422			

a. Sem assumir a hipótese nula.

b. Usando a assintota do erro padrão assumindo a hipótese nula

Fonte: elaboração própria (SPSS)

Ao analisar o quadro 37, verifica-se que 17,81% ($0,422^2$) da conformidade pode ser explicada pela formação que os Recursos Humanos tiveram acerca do POCE antes da sua implementação, sendo no entanto uma associação fraca.

4.1.3. Mapas de remessa obrigatória ao Tribunal de Contas

Neste ponto vamos analisar as frequências acumuladas¹⁰⁶ dos principais mapas contabilísticos, cujas características inerentes a cada um, já foram abordadas no ponto 2.3 – prestação de contas.

Os mapas de remessa obrigatória são:

- a) Balanço;
- b) Demonstração de Resultados;
- c) Mapas de Execução Orçamental de Receita e Despesa;
- d) Mapa de Fluxos de Caixa;
- e) Anexos às Demonstrações Financeiras;
- f) Relatório de gestão;
- g) Parecer do órgão fiscalizador e certificação legal de contas.

No decorrer da pesquisa de dados, foram também analisados a entrega ou não dos mapas de pessoal, dos mapas de subsídios e transferências obtidos (as) e concedidos (as).

BALANÇO

Quadro 38. Apresentação do Balanço

	Grupo a que pertence			
	Institutos Politécnicos	Escolas não Integradas	Serviços de Acção Social	Universidades
Não	2			
Sim	45	16	14	24

Fonte: elaboração própria (SPSS)

Conforme se pode constatar da análise do quadro 38, apenas 2 entidades não entregaram o balanço na sua prestação de contas.

¹⁰⁶ O somatório das frequências acumuladas é de 101, a amostra da população em estudo.

Quadro 39. Frequência dos parâmetros em análise no Balanço

Parâmetros	Institutos Politécnicos					Escolas não Integradas					SAS					Universidades				
	Não	Sim	NA	Total	% Sim	Não	Sim	NA	Total	% Sim	Não	Sim	NA	Total	% Sim	Não	Sim	NA	Total	% Sim
Edifícios: Valor contabilizado no activo	2	35	10	47	74,47%		14	2	16	87,50%		13	1	14	92,86%		17	7	24	70,83%
Edifícios: Amortização	5	32	10	47	68,09%		14	2	16	87,50%		13	1	14	92,86%		17	7	24	70,83%
Edifícios: Não está totalmente amortizado	5	32	10	47	68,09%		14	2	16	87,50%		13	1	14	92,86%		17	7	24	70,83%
Edifícios: Critérios de valorimetria	5	32	10	47	68,09%		14	2	16	87,50%		13	1	14	92,86%		17	7	24	70,83%
Eq. Básico: Valor no activo	2	45		47	95,74%		16		16	100,00%		14		14	100,00%		24		24	100,00%
Eq. Básico: Amortização acumulada	4	43		47	91,49%		16		16	100,00%		14		14	100,00%		24		24	100,00%
Eq. Básico: Critérios de valorimetria	4	43		47	91,49%		16		16	100,00%		14		14	100,00%		24		24	100,00%
Eq. Administrativo: Valor no activo	2	45		47	95,74%		16		16	100,00%		14		14	100,00%		24		24	100,00%
Eq. Administrativo: Amortização acumulada	2	45		47	95,74%		16		16	100,00%		14		14	100,00%		24		24	100,00%
Eq. Administrativo: Critérios de valorimetria	2	45		47	95,74%		16		16	100,00%		14		14	100,00%		24		24	100,00%
I & D: Valor no activo	2	1	44	47	2,13%		3	13	16	18,75%		1	13	14	7,14%		1	23	24	4,17%
I & D: Amortização acumulada	3		44	47	0,00%		3	13	16	18,75%		1	13	14	7,14%	1		23	24	0,00%
I & D: Critérios de valorimetria	3		44	47	0,00%	2	1	13	16	6,25%		1	13	14	7,14%	1		23	24	0,00%
I & D: Comentários - anexo 8.2.6	3		44	47	0,00%	2	1	13	16	6,25%	1		13	14	0,00%	1		23	24	0,00%
Matérias-Primas: Valor no activo	2	6	39	47	12,77%		3	13	16	18,75%		4	10	14	28,57%		5	19	24	20,83%
Matérias-Primas: Critérios de valorimetria	2	6	39	47	12,77%		3	13	16	18,75%		4	10	14	28,57%	1	4	19	24	16,67%
Matérias-Primas: Comentários - anexo 8.2.3.3	9	38		47	80,85%	1	15		16	93,75%	5	9		14	64,29%	3	21		24	87,50%
Mercadorias: Valor no activo	2	7	38	47	14,89%		1	15	16	6,25%		5	9	14	35,71%		3	21	24	12,50%
Mercadorias: Critérios de valorimetria	2	7	38	47	14,89%		1	15	16	6,25%		5	9	14	35,71%	1	2	21	24	8,33%
Mercadorias: Comentários - anexo 8.2.3.3	9	38		47	80,85%	1	15		16	93,75%	5	9		14	64,29%	3	21		24	87,50%
Dívidas terceiros: Valor no activo	2	35	12	49	71,43%		13	3	16	81,25%		11	3	14	78,57%		22	2	24	91,67%
No 7.2 tem receita por liquidar fim ano e esta coincide com o Balanço	32	7	8	47	14,89%	10	3	3	16	18,75%	10	1	3	14	7,14%	20	2	2	24	8,33%
Disponibilidades Balanço coincidem com Fluxos Caixa	23	24		47	51,06%	6	10	3	19	52,63%	7	7	6	20	35,00%	16	8	16	40	20,00%
O valor do património é igual ao do ano anterior	26	21		47	44,68%	3	13	3	19	68,42%	6	8	6	20	40,00%	16	8	16	40	20,00%
Se é diferente dos anos anteriores,e, isso está dito no anexo 8.2.3.2	26	21		47	44,68%	3	13	1	17	76,47%	6	8	5	19	42,11%	16	8	16	40	20,00%
O Valor dos RL n coincide com Valor RT n-1	21	26		47	55,32%	1	15		16	93,75%	5	9		14	64,29%	16	8		24	33,33%
Dívidas a terceiros: Valor no passivo	2	32	13	47	68,09%		14	2	16	87,50%		11	3	14	78,57%		22	2	24	91,67%
No 7.1 tem despesa por pagar fim ano e esta coincide com o Balanço	31	3	13	47	6,38%	13	1	2	16	6,25%	10	1	3	14	7,14%	22		2	24	0,00%

Fonte: elaboração própria (SPSS)

Da análise sumária do quadro 39, verifica-se que 74,47% dos Institutos Politécnicos, 87,50% das Escolas não Integradas, 92,86% dos Serviços de Acção Social e 70,83% das Universidades, contabilizam os seus edifícios no activo.

O equipamento básico e o equipamento administrativo nos Institutos Politécnicos são contabilizados em 95,74% das entidades, sendo que nas Escolas não Integradas, SAS e Universidades é feito a 100%.

Na maioria das entidades a Investigação e Desenvolvimento não é aplicável, dado que as entidades não possuem projectos a este nível.

No que diz respeito à contabilização das matérias-primas no activo, 12,77% dos Institutos Politécnicos, 18,75% das Escolas não Integradas, 28,75% dos SAS e 20,83% das Universidades a efectuam. Semelhante conclusão abarca as mercadorias, com 14,89%, 6,25%, 35,71% e 12,50% no caso dos Institutos Politécnicos, Escolas não Integradas, SAS e Universidades, respectivamente.

As entidades inscrevem o valor do património igual ao dos anos anteriores, e caso esse valor seja diferente, enunciam isso no anexo 8.2.3.2. No caso dos Institutos Politécnicos em 44,68%, 76,47% no caso das Escolas não Integradas, 42,11% nos SAS e 20,00% nas Universidades.

Da comparação entre os mapas de execução orçamental da despesa e da receita com o balanço, verificamos que 14,89% dos Institutos, 18,75% das Escolas não Integradas, 7,14% dos SAS e 8,33% das Universidades, apresentam dívidas de terceiros e fazem menção a isso no mapa de execução orçamental de receita. No que concerne às dívidas a terceiros, 6,38% dos Institutos Politécnicos, 6,25 das Escolas não Integradas, 7,14% dos SAS possuem, e apresentam esse valor no mapa de execução da despesa. As Universidades que possuem dívidas a terceiros fazem sempre menção dos valores no mapa de execução orçamental de despesa.

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS E MAPAS DE EXECUÇÃO ORÇAMENTAL DE DESPESA E RECEITA

Neste ponto vamos efectuar comparações entre a demonstração de resultados e os mapas de execução orçamental de despesa e receita, mapas apresentados pela totalidade das entidades.

As entidades em análise apresentam a demonstração de resultados¹⁰⁷

O cálculo das amortizações tem de ser considerado aquando da elaboração da demonstração de resultados. No quadro 40, observa-se que 3 entidades não efectuaram esse cálculo.

Quadro 40. Cálculo da Amortização Anual

GRUPOS	Efectua cálculo amortização anual	
	Não	Sim
Institutos Politécnicos	3	44
Não Integradas		16
Serviços de Acção Social		14
Universidades		24

Fonte: elaboração própria (SPSS)

É importante que exista uma comparação entre os mapas contabilísticos. Nesse sentido, iremos confrontar algumas contas POC com contas de índole orçamental, e analisar o seu resultado.

Quadro 41. Comparação entre contas POC e Contas Orçamentais

Parâmetros	Institutos Politécnicos				Escolas não Integradas				SAS				Universidades			
	Não	Sim	Total	% Sim	Não	Sim	Total	% Sim	Não	Sim	Total	% Sim	Não	Sim	Total	% Sim
Valor da POC 68 coincide com CE 03	10	37	47	78,72%	6	10	16	62,50%	3	11	14	78,57%	15	9	24	37,50%
Valor da POC 71 coincide com CE 07	42	5	47	10,64%	15	1	16	6,25%	13	1	14	7,14%	22	2	24	8,33%
Valor da POC 78 coincide com CE 05	6	41	47	87,23%	2	14	16	87,50%	2	12	14	85,71%	8	16	24	66,67%

Fonte: elaboração própria (SPSS)

¹⁰⁷ Poderia ser levantada a questão, como é possível existirem duas entidades que não elaboram o balanço e todas elas elaborarem a demonstração de resultados? Sim, é possível. As 2 entidades que não apresentaram o balanço, justificaram que não elaboraram devido a problemas com a aplicação informática de contabilidade que detinham.

Da análise do quadro 41, verificamos que dos valores inscritos na conta 68 – Custos e Perdas Financeiras comparados com os valores inscritos na classificação económica 03 – Outros Encargos decorrentes da dívida pública, 78,72% dos Institutos Politécnicos, 62,50% das Escolas não Integradas, 78,57% dos SAS e 37,50% das Universidades, possuem estes valores coincidentes.

No que diz respeito à comparação entre a conta 71 – Vendas e a 07 – Venda de Bens e Serviços Correntes, as percentagens de coincidência cifram-se nos 10,64%, 6,25%, 7,14% e 8,33%, referentes aos Institutos Politécnicos, Escolas não Integradas, SAS e Universidades, respectivamente.

Se por outro lado, compararmos a conta 78 – Proveitos e Ganhos Financeiros e a 05 – Rendimentos de Propriedade, observa-se que 87,23% dos Institutos Politécnicos, 87,50% das Escolas não Integradas, 85,71% dos SAS e 66,67% das Universidades detêm esses valores coincidentes.

DEMONSTRAÇÃO DE FLUXOS DE CAIXA

Quadro 42. Apresentação da demonstração de Fluxos de Caixa

Grupos	Mapa de Fluxos de Caixa - 7.3		Disponibilidades Balanço coincidem com Fluxos Caixa		
	Não	Sim	Não	Sim	% Sim
Institutos Politécnicos		47	23	24	51,06%
Não Integradas		16	6	10	62,50%
Serviços de Acção Social		14	7	7	50,00%
Universidades	1	23	16	8	33,33%

Fonte: elaboração própria (SPSS)

Como podemos observar da análise do quadro 42, apenas uma entidade não apresenta a Demonstração de Fluxos de Caixa. Contudo, se formos comparar as disponibilidades apresentadas no balanço¹⁰⁸ e as apresentadas nos fluxos de caixa, verificamos que os valores não são coincidentes. Em 51,06% dos Institutos Politécnicos, 62,50% das Escolas não Integradas, 50% dos SAS e 33,33% das Universidades, os valores coincidem.

¹⁰⁸ Salienta-se que nestes valores incluem-se as duas entidades que não preconizaram a elaboração do balanço.

ANEXOS ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Quadro 43. Anexos às Demonstrações Financeiras

GRUPOS	Caracterização da Entidade - 8.1	Notas ao Balanço e à Demonstração de Resultados - 8.2		
	Sim	Não	Sim	% Sim
Institutos Politécnicos	47	3	44	93,62%
Não Integradas	16		16	100,00%
Serviços de Acção Social	14	1	13	92,86%
Universidades	24	1	23	95,83%

Fonte: elaboração própria (SPSS)

Da análise do quadro 43, constata-se que a percentagem de elaboração dos mapas 8.1. – Caracterização da Entidade é efectuada por todas as entidades em análise. Os mapas 8.2. – Notas ao Balanço e à Demonstração de Resultados, situam-se acima dos 92%.

RELATÓRIO DE GESTÃO

Todas as entidades em análise apresentam o relatório de gestão.

PARECER DO ÓRGÃO FISCALIZADOR E CERTIFICAÇÃO LEGAL DE CONTAS

Em relação ao parecer do órgão fiscalizador e certificação legal de contas, apenas foi visível ao nível da certificação legal de contas, a qual será objecto no ponto 4.1.6.

OUTROS MAPAS

No que diz respeito aos mapas de pessoal 7.5.1 – Descontos e retenções, 7.5.2 – Entrega dos descontos e retenções, 7.6 – Desenvolvimento das despesas com pessoal, todas as entidades em análise os apresentaram. Situação similar acontece com os mapas de transferências correntes e de capital da despesa e da receita, de subsídios concedidos e obtidos (8.3.4), se aplicável.

4.1.4. Controlo Interno

O Sistema de Controlo Interno é outra das designações estipuladas pela portaria n.º 794/2000, e está directamente relacionado com a elaboração e prestação de contas, uma vez que é preconizada informação sobre a existência ou não do mesmo.

Caiado (1997) evidencia que o sistema de controlo interno consiste na adopção de um conjunto de medidas destinadas a proteger os recursos contra roubos, fraudes, desvios e danos, por forma a garantir a precisão e a fiabilidades dos dados contabilísticos, bem como a assegurar a coerência das políticas da organização, como também a avaliar o nível de desempenho de todos os segmentos e divisões da organização.

Em 1997, a Lei do Orçamento previa que o Governo legislasse no sentido de estruturar o sistema nacional de controlo interno da administração financeira do Estado, contudo foi em 1998, através do Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho, que o Governo instituiu o SCI da administração financeira do Estado.

O SCI tem como objectivos fundamentais: a segregação de funções, o controlo das operações, a definição de autoridade e de responsabilidade; bem como o registo metódico dos factos.

Este é um tema que não é desenvolvido pelo POCE, remetendo o mesmo para o DL n.º 166/98, de 25 de Junho – Sistema de Controlo Interno do Estado (SCI).

Um SCI compreende os seguintes objectivos:

- ✳ Salguarda dos activos;
- ✳ O registo e actualização do imobilizado da Entidade;
- ✳ A legalidade e a regularidade das operações;
- ✳ A integralidade e a exactidão dos registos contabilísticos;
- ✳ A execução dos planos e políticas superiormente definidos;
- ✳ A eficácia da gestão e a qualidade da informação;
- ✳ A imagem fiel das demonstrações financeiras.

Visa também, a segregação de funções, o controlo das operações, a definição de autoridade e de responsabilidade, e o registo metódico dos factos.

De acordo com o Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas (1999: n/d), para definir o que é o controlo interno, importa referenciar a noção de sistema: “ *Conjunto de elementos da entidade, ligados entre si, para alcançar um objectivo. Um sistema inclui as informações recebidas, as operações realizadas, os recursos utilizados para a execução dessas operações, os resultados, bem como os seus efeitos sobre o exterior. Por outro lado inclui a organização que orienta os elementos para garantir os resultados previstos.*” Assim, o controlo interno é o “ *conjunto de processos e meios que permitam respeitar o orçamento e os regulamentos em vigor, salvaguardar os activos, assegurar a validade e autenticidade dos registos contabilísticos e facilitar as decisões, no momento oportuno, da informação financeira.*”

Quadro 44. Implementação do Sistema de Controlo Interno

Grupos	Sistema de controlo interno redigido sob a forma de norma			Elementos nos anexos que permitam fazer referência à norma do FM e de inspecções levadas a cabo nos últimos 3 anos		
	Não	Sim	% Sim	Não	Sim	% Sim
Institutos Politécnicos	41	6	12,77%	47	0	0,00%
Não Integradas	13	3	18,75%	16	0	0,00%
Serviços de Acção Social	8	6	42,86%	12	2	4,26%
Universidades	14	10	41,67%	24	0	0,00%

Fonte: elaboração própria (SPSS)

Da análise do quadro 44, verificamos que o SCl redigido sob a forma de norma é notado em 42,86% dos SAS, 41,67% das Universidades, 18,75% das Escolas não Integradas e 12,77% dos Institutos Politécnicos.

No que diz respeito à referência à norma de fundo de maneio e de inspecções levadas a cabo nos últimos 3 anos, apenas dois SAS a mencionaram, o que revela 4,26% desses serviços.

4.1.5. Contabilidade Analítica

A introdução da contabilidade analítica nas faculdades e escolas de ensino superior visa a obtenção do custo dos serviços internos, do custo por curso, por disciplina e aluno, do custo de cada projecto de investigação, do custo de outras actividades internas à respectiva entidade, assim como da prestação de serviços à comunidade. Esta é uma contabilidade de custos, que revela a classificação e o registo dos gastos de exploração, de modo que se possam determinar os custos de produção e de distribuição unitários ou totais de um ou de todos os produtos fabricados ou serviços prestados, e das diversas funções da empresa.

Os principais **objectivos** da Contabilidade Analítica são os seguintes:

- ✳ Determinação e justificação do custo por actividades intermédias e finais, com o intuito de apurar o custo dos serviços internos, o custo do curso, da disciplina ou do aluno;
- ✳ Permite apurar ainda o custo das actividades de investigação e o custo da prestação de serviços à comunidade;
- ✳ Permite apurar os desvios;
- ✳ Prevê a elaboração da demonstração de resultados por funções.

Este sistema de contabilidade pressupõe a introdução de conceitos como coeficientes de imputação¹⁰⁹, sistema de custeio total¹¹⁰, custos indirectos¹¹¹, directos¹¹², comuns¹¹³.

A informação que é obtida através da Contabilidade Analítica,¹¹⁴ por produto, serviço ou actividade final, deve conter: custos directos e indirectos, custos com pessoal docente e não docente, custos de funcionamento, custos com amortizações e provisões, outros custos considerados relevantes. Deve também ter em atenção os custos totais do exercício económico, bem como o custo total plurianual ou que não coincida com o exercício económico, por actividade, produtos e/ou serviços.

¹⁰⁹ Os coeficientes de imputação indicam por exemplo, a percentagem de imputação de custos directos de uma função, no total dos custos directos apurados em todas as funções.

¹¹⁰ Conjugação dos vários tipos de custos.

¹¹¹ Custos que não estão directamente ligados à função principal da entidade.

¹¹² Pressupõem a actividade principal.

¹¹³ Os custos comuns são imputados na proporção dos respectivos custos directos.

¹¹⁴ Vários são os autores que se debruçaram acerca das características inerentes a um sistema de contabilidade analítica, nomeadamente Carvalho (2005) e Peres (2004).

A contabilidade analítica pressupõe a elaboração de determinados mapas, preconizados pelo Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação:

- A1 – Custo de actividade ou serviços de apoio;
- A2 – Custos da actividade de ensino;
- A3 – Custos da actividade de investigação;
- A4 – Custos da actividade de apoio aos utentes;
- A5 – Custos da actividade de prestação de serviços;
- A6 – Custos de outras actividades;
- A7 – Custos de produção da própria entidade;
- A8 – Mapa de demonstração de custos por funções.

No POCE, os mapas devem reportar-se ao final de cada ano lectivo ou escolar, uma vez que as actividades dos estabelecimentos de ensino superior estão mais relacionados com o ano escolar, do que com o ano económico, geralmente vai de 01 de Outubro do ano n a 30 de Setembro do ano n+1.

De acordo com os dados recolhidos, coadunados com os inquéritos e entrevistas efectuados, a situação é a seguinte.

Quadro 45. Implementação da Contabilidade Analítica

Parâmetros	Institutos Politécnicos			Escolas não Integradas			Serviços de Acção Social			Universidades		
	Não	Sim	% Sim	Não	Sim	% Sim	Não	Sim	% Sim	Não	Sim	% Sim
Tem o sistema de contabilidade analítica implementado	38	9	19,15%	14	2	12,50%	12	2	14,29%	22	2	8,33%
É possível verificar o calculo dos custos dos diversos serviços, custo aluno, custo cursos	38	9	19,15%	14	2	12,50%	12	2	14,29%	22	2	8,33%
Apresenta demonstrações de custos por funções - Modelo A8	45	2	4,26%	16	0	0,00%	14	0	0,00%	24	0	0,00%
Apresenta quadros de análise de custos por actividades - Quadros A	44	3	6,38%	16	0	0,00%	14	0	0,00%	24	0	0,00%
É possível comparar proveitos directos com os custos directos; e, os proveitos directos com os custos totais da(s) actividade (s)	38	9	19,15%	14	2	12,50%	12	2	14,29%	22	2	8,33%
Apresenta o anexo 8.4 - notas sobre a contabilidade analítica	47	0	0,00%	16	0	0,00%	14	0	0,00%	24	0	0,00%

Fonte: elaboração própria (SPSS)

A implementação da contabilidade analítica ainda tem uma percentagem de aplicação inferior a 20%. Os Institutos Politécnicos revelam uma implementação na ordem dos 19,15%, seguindo-se os SAS com

14,29%, as Escolas não Integradas com 12,50% e as Universidades com 8,33%, sendo possível verificar o cálculo dos custos dos diversos serviços, custo de aluno, custo dos cursos. A comparação dos proveitos directos com os custos directos e os proveitos directos com os custos totais da(s) actividade (s) , também é efectuada.

Da análise do quadro 45, consta-se ainda que as notas relativas à contabilidade analítica ainda não são redigidas. Os quadros A preconizados no POCE e a demonstração de resultados por funções apenas são elaborados ao nível dos Institutos Politécnicos, com 6,38% e 4,26%, respectivamente.

4.1.6. Consolidação de Contas

As relações económicas internacionais têm vindo ao longo dos tempos a consolidar-se e a estreitar laços a vários níveis. Cada vez mais as directrizes comunitárias tendem a inculcar valores, para que seja possível a comparabilidade e a equivalência das demonstrações financeiras. O aparecimento de normas¹¹⁵, sobre a consolidação de contas¹¹⁶ a nível internacional, veio determinar alterações de âmbito nacional ao nível do POC, e por conseguinte, do POCE.

A contabilidade das entidades públicas, que têm a obrigatoriedade de efectuar a prestação de contas, quando consideradas individualmente, torna-se insuficiente, quer para tomada de decisões, quer para a realização de controlo eficaz a nível legal e financeiro. Esta escassez de informação pode provocar, por um lado, a duplicação de recursos financeiros ou de elementos patrimoniais; e por outro lado, não revela as relações económicas e financeiras estabelecidas entre as diferentes entidades. Assim, as contas individualmente consideradas apresentam uma visão distorcida e incompleta daquele que pode ser considerado um grupo. Neste sentido, surge a consolidação de contas como uma ferramenta de gestão indispensável, dado que irá permitir obter, tanto quanto possível, informação acerca da posição financeira, das alterações desta e dos resultados das operações efectuadas pelas entidades que compõem o grupo.

A consolidação envolve *per se* a ideia de grupo, como já foi referenciado e pressupõe o agrupamento das contas de várias entidades, que formem um grupo, possibilitando efectuar um balanço, uma demonstração de resultados consolidada, entre outros mapas.

¹¹⁵ De acordo com a NICSP n.º 6, existem determinados requisitos para a apresentação das demonstrações financeiras consolidadas.

¹¹⁶ Ver autores como Ferreira e Santos (2006).

Pressupõe como principais objectivos:

- 1 – Proporcionar uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados de grupo;
- 2 – Proporcionar a forma como é financiado o grupo;
- 3 – Proporcionar um excelente instrumento de gestão;
- 4 – Proporcionar uma contribuição para a normalização de procedimentos de grupo;
- 5 – Potenciar a comparabilidade.

Importa reter um conceito base, o de Grupo Público, sendo no entanto necessário distinguir:

- ✳ Entidades Contabilísticas que satisfaçam a definição de “entidade-mãe”, nomeadamente as Universidades, os Institutos Politécnicos;
- ✳ Entidades Consolidadas, que são as faculdades de cada Universidade, as escolas superiores de cada Instituto Politécnico e o Serviços de Acção Social inerentes a cada Universidade ou Instituto Politécnico.

A entidade mãe que elabore as demonstrações financeiras consolidadas, deve consolidar todas as entidades por si controladas. Nas relações entre duas ou mais entidades, para efeitos de consolidação de contas, existem o **elemento poder** – que pode e/ou estabelece, ou aprova, as directrizes sobre políticas orçamentais, financeiras ou operativas de outra entidade e o **elemento resultado** – que evidencia a possibilidade de, controlando uma entidade, beneficiar do seu interesse na outra entidade.

Para que a consolidação ocorra é necessário que existam regras. Uma das principais é que as demonstrações financeiras das entidades pertencentes ao grupo público se encontrem preparadas na mesma base contabilística (base de caixa ou base de acréscimo). Ao nível dos procedimentos é necessário que exista consistência de um exercício para o outro.

No ponto 12.1 do POCE é referenciado que, *“torna-se necessário consolidar informação financeira que melhore o processo de tomada de decisão pelos responsáveis financeiros e pelos responsáveis políticos e que leve à criação de uma cultura de apresentação de contas intra-entidades pertencentes a um mesmo grupo”*.

Nos termos do POCE, a elaboração da contas das entidades que deverão consolidar as suas contas deverá conter os seguintes elementos:

- a) Balanço Consolidado;
- b) Demonstração de resultados por natureza consolidados, quando aplicável;
- c) Anexos às demonstrações financeiras consolidadas;
- d) Relatório de gestão consolidado;
- e) Indicação da entidade consolidante, respectivo órgão de gestão e seus responsáveis; bem como responsabilidade pela consolidação de contas;
- f) Relatório e parecer do órgão fiscalizador e cópia da certificação legal de contas, quando emitida;
- g) Informação sobre as entidades incluídas e excluídas da consolidação;
- h) Regras e métodos observados na consolidação;
- i) Demonstrações financeiras individuais que integrem o perímetro de consolidação.

As demonstrações financeiras consolidadas e o relatório de gestão consolidado devem ser objecto de publicação, e de acordo com as directrizes emanadas pelo POCE, aplicam-se aos exercícios iniciados em 1 de Janeiro de 2002 e seguintes.

As Escolas não integradas não foram objecto de análise no que diz respeito à consolidação de contas, uma vez que não integram nem Universidades nem Institutos Politécnicos.

Quadro 46. Implementação da Consolidação de Contas

Parâmetros	Institutos Politécnicos			Universidades		
	Não	Sim	% Sim	Não	Sim	% Sim
Apresenta ou não a consolidação de contas	32	15	31,91%	21	3	12,50%
Está definido o perímetro de consolidação	32	15	31,91%	21	3	12,50%
Estão claramente definidas as entidades consolidantes e consolidadas	32	15	31,91%	21	3	12,50%
Apresenta o balanço e a demonstração de resultados consolidada e os anexos às demonstrações financeiras consolidadas	32	15	31,91%	21	3	12,50%
Apresenta o relatório de gestão consolidado	32	15	31,91%	21	3	12,50%
Apresenta o relatório do órgão fiscalizador e a certificação legal de contas	37	10	21,28%	22	2	8,33%

Fonte: elaboração própria (SPSS)

Da análise do quadro 46, constata-se que a consolidação de contas é efectuada em 31,91% dos Institutos Politécnicos em análise e em 12,50% das Universidades. As consolidações têm em linha de conta a definição do perímetro de consolidação, a clara definição das entidades consolidantes e consolidadas, a apresentação do balanço, da demonstração de resultados, do anexo às demonstrações financeiras e do relatório de gestão. Em termos de apresentação de relatório do órgão fiscalizador e certificação legal de contas, a percentagem de Institutos Politécnicos que o faz é de 21,28% e 8,33%, no caso das Universidades.

CONCLUSÃO

A Administração Pública Portuguesa actua segundo práticas que visam a melhoria da prestação dos serviços públicos à Sociedade e a introdução do POCE veio mostrar uma nova imagem da contabilidade pública no sector da Educação, constituindo um grande desafio às instituições de ensino superior, dada a escassez de recursos, sejam eles de cariz financeiro, humano ou infraestrutural.

O objectivo geral desta dissertação consistiu em verificar a conformidade e a fiabilidade da informação contabilística nas instituições de ensino superior português, através da análise à prestação de contas do ano de 2004, depositadas no Tribunal de Contas.

De acordo com os dados recolhidos e à posteriori analisados, conclui-se que a implementação do POCE é de 61,96%, embora a sua implementação fosse obrigatória.

Concluindo, podemos dizer que a média da fiabilidade atinge os 72,93%, representativo de 19,80% das entidades. Entre os Institutos Politécnicos e as Escolas não Integradas existe uma igualdade de médias, assim como entre as Universidades e os Institutos Politécnicos. Apesar desta igualdade de médias entre as Universidades e Politécnicos, o nível de fiabilidade destes é superior ao das Universidades. Ao invés, existe diferença de médias entre as Escolas não Integradas e as Universidades.

Ao analisarmos a fiabilidade tendo em conta as áreas de ensino, SAS e Serviços Centrais, verifica-se que é ao nível da área da Saúde que a fiabilidade atinge média mais elevada e valores mais elevados, seguindo-se as Artes e os Serviços de Acção Social. Por outro lado, é ao nível dos Serviços Centrais, das áreas da Educação e da Engenharia, que o nível de fiabilidade atinge valores mais baixos.

Outro ponto em análise foi a conformidade. A média de conformidade situa-se nos 66,25%, representativo de 6,93% das entidades. Ao relacionarmos os Institutos Politécnicos e as Universidades constata-se que existe igualdade de médias. Importa, no entanto, frisar que apesar desta igualdade, o nível de conformidade dos Politécnicos é superior ao das Universidades. Se analisarmos quer as Universidades, quer os Institutos Politécnicos com Escolas não Integradas, verifica-se que não existe igualdade de médias, sendo a conformidade destas ultimas, superior aos outros dois grupos.

Da análise das áreas de Ensino, verificamos que a conformidade é mais homogénea ao nível das Ciências Sociais e da Engenharia e Ciências Económicas, mas atinge valores superiores na área da Saúde. Denota-se uma grande disparidade dos dados dentro dos Serviços Centrais, sendo o valor mais baixo de 11 e o mais elevado de 44.

Outra questão inicial era saber se existiria uma relação directa entre as habilitações dos Recursos Humanos e os níveis de fiabilidade e de conformidade, a qual verificou em ambos os casos, embora estatisticamente não seja significativa.

Verifica-se também que existe uma relação directa entre a formação, profissional ou académica, que os Recursos Humanos detêm na área da contabilidade pública, e os níveis de fiabilidade e de conformidade, não possuindo no entanto, relevância estatística no caso da fiabilidade. Ao nível da conformidade já é possível verificar uma ligeira relação com relevância estatística, uma vez que 26,32% da variação na conformidade pode ser explicada pela formação que os Recursos Humanos detêm na área da contabilidade pública.

A relação estatística entre os níveis de fiabilidade e de conformidade, e a formação que as pessoas envolvidas na implementação do POCE tiveram acerca do mesmo antes da sua implementação, não é estatisticamente significativa.

Os principais mapas obrigatórios de remessa ao Tribunal de Contas foram outro ponto abordado. Conclui-se que 98,02% das entidades elabora o balanço¹¹⁷, sendo a demonstração de resultados elaborada em todo o universo das instituições de ensino superior em análise. Os anexos às demonstrações financeiras¹¹⁸, assim como os mapas de execução orçamental de receita e despesa e relatório de gestão são também objecto de elaboração por parte das instituições. A demonstração de fluxos de caixa apenas não foi elaborada por uma entidade, facto que a mesma justifica pelo facto dos saldos iniciais não estarem devidamente apurados.

¹¹⁷ De referir que apenas 2 entidades não o efectuaram, justificando-se pelo facto da aplicação informática em questão não o possibilitava, visto não preconizar o ano anterior, o valor do património e os saldos.

¹¹⁸ De referir que apenas 2 entidades não o efectuaram, justificando-se pelo facto da aplicação informática em questão não o possibilitava, visto não preconizar o ano anterior, o valor do património e os saldos. Contudo, elaboraram a demonstração de resultados.

Conclui-se que a implementação do POCE é deficitária, no que concerne ao Sistema de Controlo Interno, à Contabilidade Analítica e à Consolidação de Contas.

Ao nível da Norma de Controlo Interno, existem documentos avulsos nas entidades que indicam procedimentos relativos a um ou outro sector específico, mas que não estão validados e muitas vezes não aplicados. 24,75% das entidades já possuem o Sistema de Controlo Interno redigido sob a forma de norma, sendo que é ao nível dos SAS que essa implementação está mais consolidada com 42,86% das entidades a fazê-lo.

Ao nível da Contabilidade Analítica, e aquando da conversa telefónica¹¹⁹ estabelecida com 61,37% das entidades, constatou-se alguma confusão sobre este sistema contabilístico. De facto, dado que, as aplicações informáticas ao efectuarem o registo contabilístico das receitas e das despesas podem registar essas despesas num centro de custo, leva a que os intervenientes activos entendam que em certa medida está a ser implementada uma analítica.

Este sistema contabilístico encontra-se implementado em 14,85% das entidades.

A Consolidação de Contas é um ponto que apenas os grupos públicos elaboram. Para o ano 2004, verifica-se que, 17,82% das entidades a efectua, contudo, e de acordo com os testemunhos aquando do inquérito via telefónica, para as contas de gerência de 2006 e 2007 a posição já poderá ser alterada.

Da verificação directa dos dados e analisando algumas justificações das entidades para a não implementação, as principais limitações e constrangimentos decorrentes da aplicação do POCE:

- ✱ Dificuldade em encontrar no mercado aplicações informáticas consistentes com as diligências do POCE;
- ✱ Insuficiência de recursos humanos com formação e experiência na área da contabilidade patrimonial e analítica;
- ✱ Não existência de Sistema de controlo interno, pelo menos sob a forma de norma escrita;
- ✱ Resistência à mudança.

O Diploma legal que “obriga” as entidades a efectivar a prestação de contas e a entregar determinados mapas, não estabelece metas para as suas diferentes vertentes, então face ao exposto, convém

¹¹⁹ No decorrer do ano 2007.

perguntar, como e quando as mesmas vão ser implementadas? E, não querendo entrar por campos enviesados ao presente estudo, nem ferir susceptibilidades, quais as sanções que poderão ou não advir para quem não cumpra na íntegra o referenciado plano? E quem ainda nem sequer aplica o Plano? Respostas a estas questões procurava antes de iniciar o presente estudo, no decorrer do mesmo não as obtive, e no momento da finalização do mesmo continuo sem as obter.

RECOMENDAÇÕES

Como não existia nenhum estudo de âmbito similar, no que diz respeito à amplitude da investigação, pelo menos ao nível do POCE, foi interessante verificar o seu terminus.

O resultado obtido neste estudo acerca do maior ou menor nível de implementação do POCE, poderá ser indicador, no sentido de que será interessante efectuar a mesma análise para os anos subsequentes, no sentido de tirar ilações sobre um dos Planos Sectoriais mais controversos na presente data. Poderia ser efectuado no ano de 2007, um inquérito às entidades, no sentido de saber se houve neste triénio alterações significativas ao nível da implementação e se as alterações forem muito significativas.

Assim, reitero que:

1. – As instituições de ensino, deverão adoptar uma posição activa, promovendo medidas promotoras da eficiência e da eficácia da gestão;
2. – É necessário que as entidades estejam em permanente reflexão crítica sobre o modo como se organizam e funcionam, de modo a poderem acompanhar as mudanças que ocorrem em termos económico-financeiro, social e político do meio;
3. – As entidades de controlo deveriam exigir um relatório fundamentado, aquando da apresentação das contas anuais, por parte das entidades que prestam contas, no sentido de saber porque é que essas mesmas entidades não aplicam o POCE na sua total amplitude. Como é grande o número de instituições, seria importante que esta justificação fosse ao nível do grupo público a que pertencem, caso pertençam a algum;
4. – Tendo em linha de conta o conteúdo e as conclusões expressas no presente trabalho, desejo que surjam excelentes trabalhos empíricos sobre o tema, por forma a servirem de auxílio ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior em geral e às entidades em particular, no sentido de uma melhor informação contabilística e de gestão e por conseguinte uma melhoria da qualidade dos serviços prestados à comunidade.

BIBLIOGRAFIA CITADA

ABREU, Rute; DAVID, Fátima – *Revolução Contabilística em Portugal*. Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Ano VII, n.º 66 (2006), p. 36-43.

ACCOUNTING STANDARDS BOARD (ASB) – *Revised Exposure Draft: Statement of Principles for Financial Reporting*. London: ASB Publications, 1999.

AIBAR GUZMAN, Cristina – *Modelos de indicadores para la Gestión Pública: el quadro de mando integral*. Auditoria Pública, n.º 30 (2003), p.39-53.

ALBARELLO, Luc; DIGNEFFE, Françoise; HIERNAUX, Jean-Pierre; MAROY, Christian; RUQUOY, Danielle; SAINT-GEORGES, Pierre de – *Práticas e Métodos de Investigação em Ciências Sociais*. Lisboa: Editora Gradiva, 1997.

ALMEIDA, J. J. Marques de; MARQUES, Maria da Conceição C. – *A Contabilidade Pública e o Sector da Educação em Portugal: do pressuposto legal à economia, eficiência e eficácia*. Education Policy Analysis Archives [Em linha]. Vol. 11, n.º 42 (2003).[Consult. 28 Dez. 2005]. Disponível em <http://epaa.asu.edu/epaa/v11n42>.

ALVES, José Pereira – *A Gestão Financeira das Instituições de Ensino Superior. A Contabilidade Patrimonial e a Contabilidade de Gestão. Normalização dos procedimentos administrativos e financeiros*. I Jornadas de Reflexão sobre a Gestão das Instituições de Ensino Superior. Lisboa: Universidade Nova, 2003.

AMARAL, Alberto; MAGALHÃES, António – *O conceito de stakeholder e o novo paradigma do ensino superior*. Revista Portuguesa de Educação, Vol. 13, n.º 2 (2000), p. 7-28.

AMARAL, Diogo Freitas – *Curso de Direito Administrativo*. Vol. I. Coimbra: Livraria Almedina, 1994.

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION – *Report of the Committee on Foundations of Accounting Measurements*. Supplement to Vol. XLVI of the Accounting Review (1971), p. 1-48.

ARAÚJO, Joaquim Filipe F. E. – *Gestão Pública em Portugal – Mudança e Persistência Institucional*. Coimbra: Quarteto Editora, 2002.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS – *Marco Conceptual para la información financiera*. Madrid: AECA, 1999.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS – *Marco Conceptual para la Información Financiera de las Entidades Públicas*. Documento n.º 1, Madrid: AECA, 2001.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS – *Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas*. Propuesta de Documento n.º 16 de Principios de Contabilidad de Gestión, Madrid: AECA, 1997.

ATKINSON, Anthony; BANKER, Rajiv; KAPLAN, Robert; YOUNG, Mark – *Management Accounting*. New Jersey: Prentice Hall International Editions, 1995.

BENITO LÓPEZ, Bernardino – *Manual de Contabilidad Pública*. Madrid: Ediciones Pirâmide, 1995.

BENITO LÓPEZ, Bernardino *et al.* – *La Contabilidad Pública en algunos países de la OCDE*. 2ª Ed. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2004.

BENTLEY, Trevor John – *Defining Information Needs*. NCC, nº 76 (1990), p. 869-876.

BERINGER, Ivan; CHOMIAK, George e RUSSELL, Hamish – *Corporate Management: The Australian Public Sector*. Sydney: Hale & Iremonger, 1986.

BERNARDES, Arménio Ferreira – *Contabilidade Pública e Autárquica (POCP e POCAL)*. 2ª Ed. Coimbra: Centro de Estudos e Formação Autárquica, 2003.

BILHIM, João – *Reduzir o Insustentável peso do estado para aumentar a leveza da Administração*. Revista Portuguesa de Administração e Políticas Públicas, Vol I, n.º 1 (2000), p.18-47.

BORGES, António; FERRÃO, Martins – *A Contabilidade e a Prestação de Contas*. 7ª Ed. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 1998.

BOYD, Thomas; CORTESE-DANILLE, Teresa M. – Using the cash flow statement to improve credit analysis. *Comercial Lending Review* (2000), p. 55-59.

BOYNE, George e LAW, Jennifer – *Accountability and local authority annual reports: The case of Welsh district councils*. *Financial Accountability and Management*, Vol. 7, n.º 3 (1991), p. 179-194.

BRIGNALL, Stan; MODELL, Sven – *An Institutional Perspective on Performance Measurement and Management in New Public Management*. *Management Accounting Research*, Vol. 11, n.º 3 (2000), p.281-306.

BRUSCA ALIJARDE, Isabel; BENITO LOPEZ, Bernardino – *Panorama Internacional de la Contabilidad Pública*. VII Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. Murcia: ASEPUC, 2002.

BRUSCA ALIJARDE, Isabel; BENITO LOPEZ, Bernardino; MONTESINOS, Julve V. – *Local Government accounting: an international empirical analysis*. In *International Trends and Experiences in Government Accounting*. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag, 2005.

CAETANO, Marcello – *Manual do Direito Administrativo*. Vol I. Coimbra: Livraria Almedina, 1991.

CAIADO, António C. Pires – *Aspectos Del Sistema de control interno en las Finanzas Publicas de Portugal (1761-1832): La Union Europea, un Reto para las Empresas y los Profesionales Españoles*. IX Congreso Salamanca: AECA, 1997.

CAIADO, António C. Pires; PINTO, Ana Calado – *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*. Lisboa: Vislis Editores, 1997.

CAIADO, António C. Pires – *O significado da conta 25 do POCP*. Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Ano II, n.º10 (2001), p. 22-25.

CAIADO, António C. Pires; PINTO, Ana Calado – *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*. Lisboa: Vislis Editores, 2002.

CAIADO, António C. Pires – *A Contabilidade Pública em Portugal e as Normas da IFAC*. Revisores & Empresas, n.º 24 (Janeiro/Março, 2004), p. 9-11.

CAIADO, Jorge – *Estatística para Finanças*. 2ª Ed. Lisboa: Associação Portuguesa de Bancos/ISGB, 2001.

CÂMARA DE MERCADO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CMVM) – *Normas Contabilísticas Aplicáveis em Portugal*. Conferência de Lançamento do CD-Rom da OROC. Lisboa: CMVM, 2001.

CÁRCABA GARCÍA, Ana – *Los Usuarios de la información contable en la Administración Local: un enfoque en agência*. Revista de Contabilidad, Vol 5, n.º 10 (2002), p. 19-45.

CARRASCO CANALS, Fernando – *Fundamentos del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC 1995)*. Madrid: Ediciones Pirâmide, 1999.

CARVALHO, João B. C. – *Planos de Contas em Portugal e Espanha: Uma Análise comparativa*. Boletim da Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade, n.º 222 (1995), p. 249-258.

CARVALHO, João B. C. – *O Plano Oficial de Contabilidade Pública: Análise e perspectivas futuras*. Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, n.º 39 (1998), p. 234-239.

CARVALHO, João B.C.; PINA MARTINEZ, Vicente; TORRES PRADAS, Lourdes – *Temas da Contabilidade Pública*. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 1999.

CARVALHO, João B.C – *Nova Contabilidade traz transparência às contas públicas*. Eurocontas – Mensário de fiscalidade, contabilidade e gestão, Vol. 54 (1999), p. 5-8.

CARVALHO, João B.C. – *Normalização Contabilística Pública – princípios Gerais*. Lisboa: Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, 2002. CD-ROM.

CARVALHO, João B.C, RIBEIRO, Verónica – *Os planos sectoriais decorrentes do Plano Oficial de Contabilidade Pública*. Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Ano V, n.º 56 (2004), p.20-21.

CARVALHO, João B.C; CAMÕES, Pedro; JORGE, Susana; FERNANDES, Maria José – *Implementação do novo sistema de contabilidade autárquica – conformidade e fiabilidade da informação relatada*. Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Ano VI, n.º 56 (2005^a), p. 26-35.

CARVALHO, João B.C; FERNANDES, Maria José; JORGE, Susana; AIBAR GUZMÁN, Cristina – *El uso de los Indicadores de Gestión en la Memoria de las Cuentas de los Municipios Portugueses*. XIII Congreso da AECA sobre Armonización y Gobierno de la Diversidad. Oviedo: AECA, 2005b.

CERDEIRA, M^a Luísa M. – *A Contabilidade Patrimonial e a Contabilidade de Gestão. Gestão Financeira das Instituições de Ensino Superior*. II Jornadas de Reflexão sobre a Gestão das Instituições de Ensino Superior. Lisboa: Universidade Nova, 2004.

CHOO, Chun Wei – *The Knowing organization: Us Information to Construct Meaning, Create Knowledge and Make decisions*. New York: Oxford University Press, 1998.

COSTA, Carlos Baptista – *Auditoria Financeira, Teoria e Prática*. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 2000.

COY, David; FISHER, Mary e GORDON, Teresa – *Public Accountability: A New Paradigm for College and University Annual Reports*. Critical Perspectives on Accounting, Vol 2, n.º 1 (2001), p. 1-31.

CRAVO, Domingos – *Considerações em torno do Paradigma da Utilidade. Revista de Contabilidade e Comércio*, n.º 201 (1994), p. 73-92.

CRAVO, Domingos, CARVALHO, João; FERNANDES, Orlando; SILVA, Susana – *Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação*. Braga: APAPP, 2000.

CRAVO, Domingos, CARVALHO, João; FERNANDES, Orlando; SILVA, Susana – *Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação Explicado*. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 2002.

CUNHA, Ernesto – *O Relacionamento entre o Tribunal de Contas e as Instituições de Ensino Superior*. [Em linha]. Seminário Nacional da Inspeção-geral da Ciência e Ensino Superior – Controlo e Auditoria como factores de qualidade no ensino superior (2003). [Consult. 14 Dez. 2006]. Disponível em http://www.igces.mces.pt/docs/sem2/e_cunha.pdf.

DAVIS, Glyn; WELLER, Patrick; LEWIS, Collen – *Corporate Management in Australian Governement: Reconciling Accountability and Efficiency*. Melbourne: Macmillan (1989), p.126-137..

DEHNARDT, Robert B. – *Administration Theory: The State of the Discipline*. Chatham: Chatham House Publishers, Inc., 1990.

DESCHAMPS, C – *L'approche phénoménologique en recherche*. Montréal: Guérin éditeur, 1993.

DJAP – *Dicionário Jurídico da Administração Pública*. Vol VII, 1996, pp. 28.

DIRECÇÃO GERAL DO ORÇAMENTO – *Regime da Administração Financeira do Estado*. [Em linha]. DGO (1992).[Consult. 18 Dez. 2005]. Disponível em http://www.dgo.pt/RAFE/DI_155-92.htm.

DOBYNS, L.; CRAWFORD-MASON, Clare – *Thinking About Quality: Progress, Wisdom and the Demming Philosophy*. Nova Iorque: Times Books/Random House, 1994.

ELIASSEN, Khell A.; KOOIMAN, Jan – *Managing Public Organizations: Lessons from contemporary European Experience*. Journal Information for *Administrative Science Quarterly*. London: SAGE Publications Ltd. (1993), p.269-79.

FELISMINO, Aureliano – *Novos Apontamentos de Contabilidade Pública*. Lisboa: Revista de Contabilidade Pública (1941).

FERNANDES, Maria José – *Os Sistemas de informação de gestão derivados da nova gestão pública*. VII Congresso de Contabilidade e Auditoria. Aveiro: ISCA, 2000.

FERREIRA, Augusta; SANTOS, Carlos – *Linguagem XBRL: Suporte à consolidação de contas na Administração Pública*. XI Congresso de Contabilidade. Coimbra: ISCAS, 2006.

FERREIRA, José Luis de A. – *Despesas Públicas: Classificador de despesas*. Lisboa: Ministério do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território, 1995a.

FERREIRA, José Luis de A. – *Orçamento de Estado: Execução e Alterações*. Lisboa: Ministério do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território, 1995b.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – *Statements Accounting Concepts (SFAC) n.º 2 : Qualitative Characteristics of Accounting Information*. Connecticut: FASB, 1980a.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – *Statements Accounting Concepts (SFAC) n.º 4 : Objective of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*. Connecticut: FASB, 1980b.

FORTIN, Marie-Fabienne – *Le processus de la recherche: de la conception à la réalisation*. Décarie Editeur, Inc., 1996.

FRANCO, A. L. Sousa – *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Vol I, 10ª reimpressão. Coimbra: Livraria Almedina, 2004.

FUERTES FUERTES, Iluminada; ILLUECA MUÑOZ, Manuel – *Clasificaciones de los Sistemas Contables Públicos en Europa*. VII Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. Murcia: ASEPUC, 2002.

GABÁS TRIGO, Francisco; BELLOPOSTAS PÉREZ GRUESCO, Ana José – *Las necesidades de los usuarios y los objetivos de la información financiera.: El Marco Conceptual para la Información Financiera*. Análisis y comentarios. Madrid: AECA, 2000, p. 93-127.

GARCIA BENAÚ, M. A. – *Armonización de la Información Financiera en Europa*. Madrid: ICAC, 1995.

GERMOND, Bernard P.; BONNAULT, René – *Révision et Certification des Comptes*. 2ª Ed. Paris: Masson, 1992.

GONÇALVES, Susana O. – *A Consolidação de contas na Administração Pública: enquadramento teórico e análise empírica*. Braga: Universidade do Minho, 2007, Dissertação de Mestrado.

GOODE, W. J.; HATT, P. K. – *Métodos de Pesquisa Social*. 3ª Ed. São Paulo: Cia Editora Nacional, 1969.

GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – *Concepts Statement n.º 1: Objectives of Financial Reporting*. Norwalk: GASB, 1987, p. 936-957.

GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – *Statement n.º 34: Basic Financial Statements and Management's Discussion and Analysis for State and Local Governments*. Norwalk: GASB, 1999.

HALL, Peter; TAYLOR, Rosemary C. R. – *Political Science and the three New Institutionalisms*. Political Studies, Vol. 46 (1996).

HILL, Manuela M.; HILL, Andrew – *Investigação por Questionário*. Lisboa: Edições Sílabo, 2000.

HOPWOOD, A. – *On Trying to study accounting in the contexts in which it operates*, Accounting, Organizations and Society, Vol 8 (1983), p. 686-705.

HULLE, K. Van – *Harmonization of Accounting Standards in the EC. Is it the Beginning or is it the End?*
The European Accounting Review, n.º 2 (1993), p. 387-396.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – Norma Internacional de Contabilidade para o
Sector Público n.º 1: Apresentação das Demonstrações Financeiras. New York: IFAC, 2000.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – *Framework for the Preparation of Financial
Statements*. London: IASCF Publications, 1989.

JONES, R.; PENDLEBURY, Maurice – *Public Sector Accounting*. 4ª Ed. Londres: Piiman Publishing,
1996.

KENNY, S.Y; LARSON, R. K. – *Lobbying Behavioral and the Development of International Accounting
Standards. The case of the IASC's Joint Ventures Project*. The European Accounting Review, n.º 3
(1993), p 531-534.

KERLINGER, F.N. – *Foundations of behavioral research*. 2ª ed. New York: Holt, Rinehart and Winston
Inc., 1973.

LAINEZ GADEA, José A. – *Manual de Contabilidad internacional*. Madrid: Ediciones Pirámide, 2001.

LÓPEZ, Díaz; PABLOS, Rodríguez – *Responsabilidad y rendición de cuentas en el modelo contable
público*. Revista Española de financiación y contabilidad, Vol. XXIX, n.º 106 (2000).

LÜDER, Klaus – *Harmonisation of Governmental Accounting and Financial Reporting*. 11º Annual
Congress. European Accounting Association. Nice: EAA, 1988.

MAROCO, João – *Análise Estatística – Com utilização do SPSS*. 2ª Ed. Lisboa: Edições Sílabo, 2003.

MARQUES, Maria da Conceição C – *Da Contabilidade Pública tradicional à Contabilidade Pública actual*.
Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, n.º 435 (2001), p. 693-703.

MARTINEZ, Rosario M. – *Contabilidad Pública y Contabilidad Nacional*. VII Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. Murcia: ASEPUC, 2002.

McCALL, J. B. – *Fundamental Statistics for the Behavioral Sciences*. 7th ed. Pacific Grove: Brooks/Cole Publishing Company, 1998.

MCKINNON, S. M.; BRUNS, W. J. – *What production managers really want to know... management accountants are failing to tell them*. Management Accounting, Vol. 74, n.º 7 (1993), p. 29-35.

MILLER, Paul B. – *The Conceptual Framework as Reformation and Counterreformation*. Accounting Horizons, Vol. 4, n.º 2 (1990), p. 23-32.

MITCHELL, V.; VOLKING, Y. E. – *Analysing the quality of management information: a suggested framework*. Management Decision, Vol. 31, n.º8 (1993), p. 12-19.

MONTESINOS, Julve Vicente; VELA BARGUES, José Manuel – *Normalización contable y nuevo plan general de contabilidad pública*. Jornadas de Contabilidad Pública. Ponencias y Comunicaciones. Valência: ASEPUC, 1993.

MONTESINOS, Julve Vicente – *La introduccion del criterio de devengo en los presupuestos publicos: consideraciones generales*. Presupuesto y Gasto Publico n.º 20, Ministério de Economia Y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales (1996).

MUSGRAVE, Richard e Peggy – *Public Finance in Theory and Practice*. Nova Iorque: Mcgraw Hill, 1976.

NATIONAL COUNCIL ON GOVERNMENTAL ACCOUNTING – *Concept Statement n.º 1: Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units*. Chicago: NCGA, 1982.

NIVEN, Paul L. – *El Cuadro de Mando Integral paso a paso*. Barcelona: Ediciones Gestión 2000, SA, 2003.

NOBES, Christopher; ALEXANDER, David – *A European Introduction to Financial Accounting*. Hertfordshire: Prentice Hall (UK) International, 1994.

NORTH, Douglas C. – *Institutions*. *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 5, n.º 1 (1991), p. 97-112.

OLÍAS, B. L. – *La Nueva Gestion Pública*. Madrid: Prentice Hall, 2001.

OLIVEIRA, António – *Contabilidade Geral e Financeira*. 3ª Edição. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 1997.

OLSEN, Johan P. – *Modernization Programs in Perspective: Institutional Analysis of Organizational Change in Governance*. Vol. 4, n.º2 (1991), p. 125-149.

ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS – *Normas Contabilísticas Aplicáveis em Portugal*. [Em linha]. OROC (2006). [Consult. 10 Dez 2006]. Disponível em <http://www.oroc.pt>.

ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES – *Comité Professionnel de Doutrine Comptable, Améliorer le Système Comptable Française: Inventaire Partiel des Lacunes du Cadre Conceptuel*. *Revue Française de Comptabilité*, n.º 277 (1996).

ORTIZ RODRÍGUEZ, David; NAVARRO GALERA, Andrés; LÓPEZ HERNÁNDEZ, António – *La Normalización de Indicadores de Gestión a través del Consenso entre los Gestores*. XIII Congreso da AECA sobre Armonización y Gobierno de la Diversidad. Oviedo: AECA, 2005.

OSPINA, Sónia – *Sinergia: Diseño, Organización y Operación de un Modelo de Evaluación para Impulsar la Gestión Pública Orientada a Resultados*. Informe de Consultoría para el Departamento Nacional de Planeación. Bogotá, 1997.

OSPINA, Sónia – *Evaluation de la Gestión Pública: Conceptos y Aplicaciones en el Caso Latinoamericano*. *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, n.º 19 (2001), p. 89-122.

OSTROM, Elinor – *An agenda for the study of institutions*. Public Choice, Phoenix: Springer Netherlands, Vol. 48, n.º 1 (1986), p. 3-25.

PALLOT, June – *The Legitimate Concern with Fairness: A comment*. Accounting, Organizations and Society, Vol. 16, n.º 2 (1991), p. 201-208.

PARASURAMAN, Simpson A. – *Marketing Research*. Canada: Addison Wisley Publishing Company, 1986.

PARKER, Lee; GOULD, Graeme – *Changing Public Sector Accountability: Critiquing New Directions*. Accounting Forum, Vol. 23, n.º 2 (1999), p. 109-135.

PATTON, James M. – *Accountability and Governmental Financial Reporting*. Financial Accountability and Management, Vol 8, n.º 3 (1992), p.165-180.

PEÑALVER, Jesus S.; CHICHARRO, Montserrat N.; CARRILLO, Immaculada, A.; PEÑA, Domingo N. – *Divulgación de la Información sobre responsabilidad Social en las Universidades Públicas Españolas*. XIII Congreso da AECA sobre Armonización y Gobierno de la Diversidad. Oviedo: AECA, 2005.

PEREDA, Jorge T.– *Algunas implicaciones del paradigma de utilidad en la disciplina contable: Lecturas de Teoría e Investigación Contable: Recopilación de artículos del autor*. Colômbia: Centro Interamericano Jurídico-Financeiro, 1995a, p. 189-222.

PEREDA, Jorge T.– *Evolución del concepto de Contabilidad a través de sus definiciones. Lecturas de Teoría e Investigación Contable – Recopilación de artículos del autor*. Colômbia: Centro Interamericano Jurídico-Financeiro, 1995b, pp. 121-188.

PERES, J. – *Contabilidade Orçamental e Analítica*. Artigo GOES (2004).

PESTANA, Maria Helena; GAGEIRO, João Nunes – *Análises de Dados para Ciências Sociais – A Complementaridade do SPSS*. 4ª Ed. Lisboa: Edições Sílabo, 2005.

PETERS, B. Guy – *Institucional Theory in Political Science: The New Institutionalism*. London: Pinter, 1999.

PINA MARTINEZ, Vicente – *Principios de Análisis Contable en la Administración Pública*. Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. XXIII (1994), p. 379-426.

PINA MARTINEZ, Vicente; TORRES PRADAS, Lourdes – *Análise de la información externa, Financeira y de Gestión de las Administraciones Públicas*. 2.^a Ed. Madrid: Instituto de Contabilidad e Auditoria de Cuentas, 1999.

PINTO, F. Teixeira – *Contabilidade Pública – Objectivos, marco conceptual e o plano oficial POCP*. Boletim da CROC, n.º 14 (1998).

POLLITT, Christopher – *Justification by Works or by faith: evaluating the new public management*. Evaluation, Vol.1, n.º 2 (1995), p. 133-154.

QUIVY, Raymond; CAMPENHOUDT Luc Van – *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. Lisboa: Editora Gradiva, 1992.

RAMOS, Eunice – *Reforma da Administração Financeira do Estado*. [Em linha]. DGO (2002). [Consult. 15 Jan. 2006]. Disponível em <http://www.dgo.pt>.

REIS, Elizabeth; MELO, Paulo; ANDRADE, Rosa; CALAPEZ, Teresa – *Estatística Aplicada*. Vol. 2. Lisboa: Edições Sílabo, 1996.

RIBEIRO, Joaquim F. – *Lições de Teoria da Contabilidade Geral*. Vol I, Porto: Athena Editora, 1995.

RIBEIRO, M. A. – *O serviço público na União Europeia: Reforma do Estado e Administração Pública Gestonária*. Fórum 2000. Lisboa : ISCSP, 2000.

RIBEIRO, N. – *Indicadores de gestão para a Administração Pública*. Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Ano I, n.º 3 (2000), p. 34-43.

ROCHA, J. A. Oliveira – *Gestão Pública e Modernização Administrativa*. Oeiras: Instituto Nacional de Administração, 2001a.

ROCHA, J.A. Oliveira – *Modelos de Gestão Pública*. Paper, 2001b.

ROCHA, M; ARAÚJO, J. – *A nova gestão pública na Administração Local*. Braga: NEAP, Universidade Minho, 2005.

RODRIGUES, João – *Adopção em Portugal das Normas Internacionais de Relato Financeiro*. Coimbra: Quarteto Editora, 2003, p. 55-94.

RODRIGUES, Lúcia L.; GUERREIRO, Marta A. Silva – *A Convergência de Portugal com as Normas Internacionais de Contabilidade*. Lisboa: Publisher Team, 2004.

RUBIN, Irene S. – *The Politics of Public Budgeting: Getting and Spending, Borrowing, and Balancing*. 3rd Ed. Cap.1. Chatham: Chatham House Pub, 1997.

RYAN, Christine – *Australian public sector financial reporting: a case of cooperative policy formulation*. Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 12, n.º 5 (1999), p. 561-582.

SÁ, António Lopes de – *O Informe Contábil*. Jornal do Técnico de Contas e da Empresa (1997), p. 141-145.

SÁ, António Lopes de – *Globalização na Contabilidade*. Comunicação apresentada nas VII Jornadas de Contabilidade e Auditoria: Século XXI: Os novos contextos da Globalização. Coimbra: ISCAC, 1998.

SHAFRITZ, Jay M.; HYDE, Albert C. – *Classics of Public Administration*. 4ª Ed. New York: Harcourt Brace & Company, 1997.

SILVA, António B. da – *Management Público – Reforma da Administração Financeira do Estado*. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 1994, p. 19-35.

SPATHIS, Charalambos; ANANIADIS, John – *Impact of accounting information system in improving efficiency of a state university*. 25º Congresso Annual da European Accounting Association, Copenhagen: AEAA, 2002.

STEWART, John; STEWART, Ranson – *Management in the Public Domain: Public Sector Management: Theory, Critique and Practice*. London: Sage Publications, 1994, p. 54-70.

STOREY, Read; STOREY, Sylvia – *Financial Accounting Series n.º 181-C: Special Report: The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards*. Norwalk: FASB, 1998.

SYKES, Vanda – *Validity and Reliability in Qualitative Marketing Research: a Review of Literature*. Journal of the Market Research Society, Vol. 32, n.º 3 (1990).

TAVARES, João Catarino; BRANCO, José Castel – *A Administração Financeira do Estado em Portugal*. [Em linha]. DGO (1998). [Consult. 03 Mar. 2007]. Disponível em <http://www.dgo.pt>.

THORELL, P.; WITTINGTON, G. – *The Harmonization of Accounting Within the UE*. The European Accounting Review, Vol.3, n.º 2 (1994), p. 215-239.

TRIBUNAL DE CONTAS – *Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas*. Lisboa: Tribunal de Contas, 1999.

TRIBUNAL DE CONTAS – *Auditoria ao POC-Educação nas Escolas Secundárias da Região*. Relatório nº 17 – FR/SRATC. [Em linha]. TC (2005). [Consult. 13 Nov. 2006]. Disponível em <http://www.tcontas.pt>.

TRIBUNAL DE CONTAS – *Implementação do POC-Educação nas Instituições de Ensino Superior com autonomia administrativa e financeira*. Informação nº 44 – DA V.1. Tribunal de Contas, 2005.

TULL, D. S.; HAWKINS, D. I. *Marketing Research, Meaning, Measurement and Method*. London: Macmillan Publishing Co., Inc., 1976.

UTRILLA de La HOZ, A. – *El principio del devengo y la Gestión pública. Presupuesto Y Gasto Público*, n.º 20, Ministério de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscais (1996).

VELA BARGUES, J. M. – *Concepto y Principios de Contabilidad Pública*. Valência: Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, Ministério de Economía Y Hacienda, 1992.

VIGODA, Eran – *From Are you Being Served? The Responsiveness of Public Administration to Citizens – Demands: An Empirical Examination in Israel*. *Public Administration Review*, Vol. 62, n.º 5 (2000), p. 165-191.

WILLIAMS, P.F. – *The legitimate concern with fairness*. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, n.º 2 (1987), pp. 169-189.

YIN, Robert K – *Case Study – Design and Methods*. USA: Sage Publications Inc., 1989

YIN. Robert K. – *Case Study research. Thousands Oaks*. USA: Sage Publications Inc., 1994.

LEGISLAÇÃO

Circular Série A, n.º 1260, de 30 de Dezembro de 1998, da Direcção Geral do Orçamento – Informação a fornecer pelos Serviços e Fundos Autónomos à Direcção Geral do Orçamento.

Circular Série A, n.º 1308, de 17 de Abril de 2004, da Direcção Geral do Orçamento – Instruções Complementares ao Decreto-Lei de Execução Orçamental para 2004 aprovados por despacho desta data do Secretário de Estado do Orçamento.

Decreto-Lei n.º 47/77, de 07 de Fevereiro – Aprova o Plano Oficial de Contabilidade.

Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho – Regime de Administração Financeira do Estado.

Decreto-Lei n.º 171/94, de 24 de Junho – Classificação das despesas públicas.

Decreto-Lei n.º 183/96, de 27 de Setembro – Obrigatoriedade do Plano e Relatório de Actividades.

Decreto-lei n.º 190/96, de 09 de Outubro – Obrigatoriedade do Balanço Social.

Decreto-Lei n.º 232/97, de 03 de Setembro – Aprova o Plano de Contabilidade Pública.

Decreto-Lei n.º 252/97, de 26 de Setembro – Visa disciplinar e desenvolver o exercício da autonomia administrativa e financeira das Universidades.

Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho – Alteração dos artigos 4º, 15º e 16º do Decreto-Lei n.º 22/97, de 23 de Janeiro – Sistema de Apoio a Jovens Empresários.

Decreto-Lei n.º 191/99, de 05 de Junho – Regime da Tesouraria do Estado.

Decreto-Lei n.º 487/99, de 06 de Novembro – Estatuto Jurídico dos Revisores Oficiais de Contas.

Decreto-Lei n.º 77/01, de 05 de Março – Execução Orçamental para 2001.

Decreto-Lei n.º 26/02, de 14 de Fevereiro – Regime jurídico dos códigos de classificação económica das receitas e das despesas públicas.

Decreto-Lei n.º 54/03, de 28 de Março – Execução orçamental para 2003.

Decreto-lei n.º 47/05, de 04 de Fevereiro - Regula as atribuições do Ministério das finanças e da Administração Pública.

Directriz Contabilística n.º 14/93, de 07 de Julho – Informação que a DFC proporciona acerca da avaliação dos activos líquidos, da estrutura e flexibilidade financeira de uma entidade.

Directriz Contabilística n.º 18 – Objectivos das demonstrações financeiras e princípios contabilísticos geralmente aceites.

Lei Constitucional n.º 1/97, de 20 de Setembro - Constituição da República Portuguesa.

Lei n.º 108/88, de 24 de Setembro – Lei de Autonomia das Universidades.

Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública.

Lei n.º 54/90, de 05 de Setembro – Lei de Autonomia dos Estabelecimentos de Ensino Superior Politécnico.

Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro, revogada pela Lei 91/2001, de 20 de Agosto.

Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas.

Lei n.º 91/01, de 20 de Agosto – Lei de Enquadramento Orçamental.

Lei n.º 3/04, de 15 de Janeiro – Institui a Lei-quadro dos Institutos Politécnicos.

Lei n.º 48/04, de 24 de Agosto – Terceira alteração à Lei 91/01, de 20 de Agosto – Lei de Enquadramento Orçamental.

Lei n.º 62/07, de 10 de Setembro – Aprovação do Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior.

NICSP N.º 1 – Apresentação de Demonstrações Financeiras.

NICSP N.º 2 – Demonstrações de Fluxos de Caixa.

NICSP N.º 6 – Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilidade de Entidades Controladas;

Norma Interpretativa n.º 1/01, de 16 de Abril – Tratamento contabilístico no período complementar.

Norma Interpretativa n.º 2/01, de 03 de Maio – Movimentação da conta 25 do POCP.

Portaria n.º 116/99, de 10 de Fevereiro – Publica a orientação n.º 1/98, directrizes sobre prazos implementação do POCP.

Portaria n.º 671/00, de 17 de Abril – Instruções reguladoras do Cadastro e Inventário dos Bens do Estado.

Portaria n.º 794/00, de 20 de Setembro – Aprovação do Plano de Contabilidade Pública para o Sector da Educação.

Portaria n.º 42/01, de 19 de Janeiro – Aprova as orientações n.º 2/00, acerca das normas de inventariação do CIBE.

Quarta Directiva 78/660/CEE, de 25 de Julho – Contas anuais de certas formas de sociedade.

APÊNDICES

Apêndice 1 – Instruções nº 1/2004 – 2ª Secção do TC

Instruções nº 1/2004 - 2ª Secção do TC

Instruções nº 1/2004 – 2ª Secção - Instruções para a organização e documentação das contas abrangidas pelo Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP- aprovado pelo D.L. nº. 232/97, de 3/9) e planos sectoriais – (POC-Educação aprovado pela Portaria 794/2000 de 20/09, POCMS aprovado pela Portaria nº. 898/2000 de 28/9 e POCISSSS aprovado pelo D.L. nº. 12/2002 de 25/01).

I

Âmbito de aplicação

1. O Tribunal de Contas deliberou, nos termos do artº. 6º., alínea b) e artº. 78º., nº. 1 alínea e) da Lei nº. 98/97, de 26 de Agosto, em sessão plenária da 2ª. Secção de 22 de Janeiro de 2004, aprovar as presentes Instruções relativas à organização e apresentação das contas ao Tribunal de Contas por parte das seguintes entidades incluídas no âmbito de aplicação do POCP e planos sectoriais:
 - a) Serviços e organismos da administração central e regional, directa e indirecta;
 - b) Serviços, organismos e entidades da administração central e regional, que integram a administração, independente e autónoma, designadamente as universidades públicas e estabelecimentos do ensino politécnico público, incluindo as suas unidades orgânicas, faculdades, departamentos e escolas superiores que disponham de receita e despesa global inscrita no Orçamento do Estado;
 - c) Instituições do sistema de solidariedade e segurança social e
 - d) Todas as demais entidades previstas nas alíneas a), b), c), e), f), g), h), i), j), n), o) e p) do n.º 1º. do artigo 51º da Lei 98/97.
2. As entidades do Sector Público Administrativo não abrangidas pelo POCP e planos sectoriais e obrigadas a prestar contas ao Tribunal de Contas, deverão remeter os documentos de prestação de contas previstos no respectivo Plano Oficial de Contabilidade aplicável e ainda os documentos nº.s 34, 35, 36 e 46 das presentes instruções.
3. As presentes instruções não se aplicam às entidades abrangidas pelo Decreto-Lei nº. 558/99, de 17/12 (SPE) e pelo POCAL.

II

Organização e documentação das contas

1. As contas das entidades referidas no ponto I devem ser organizadas e documentadas de acordo com o anexo I, compreendendo:
 - a) Os documentos de prestação de contas, mapas e anexos às demonstrações financeiras conforme os modelos definidos no POCP e nos respectivos planos sectoriais que lhe forem aplicáveis e
 - b) Outros documentos considerados necessários nos termos das presentes instruções.
2. Consideram-se integradas no grupo 1 do anexo I as entidades que se encontram obrigadas à aplicação integral do respectivo plano oficial de contabilidade.
3. Consideram-se integradas no grupo 2 do anexo I as entidades cujo regime contabilístico admita a utilização de formas simplificadas de aplicação do respectivo plano oficial de contabilidade.

III

Documentação a remeter ao Tribunal de Contas

1. A documentação a remeter ao Tribunal de Contas é a constante do anexo I, devendo as entidades organizar e documentar as contas de acordo com a sua inserção nos grupos 1 e 2.
2. A documentação a remeter ao Tribunal de Contas pelas entidades previstas no n.º 2 do art.º 2.º alíneas a) e g) conjugado com o n.º 1 art.º 51.º alínea o) da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, é a mencionada nos n.ºs 1,2,9,12,18, 21 a 29, 32 a 37, 41 e 46 do anexo I.
3. As entidades que, nos termos da resolução anual emitida ao abrigo do n.º 3 do artigo 51.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, estejam dispensadas da remessa de contas devem organizá-las e documentá-las e enviar ao Tribunal de Contas, nos prazos legais de prestação de contas, os seguintes documentos:
 - a) Mapa dos fluxos de caixa;
 - b) Balanço e demonstração de resultados, se aplicável;
 - c) Acta de aprovação de contas;
 - d) Relatório e parecer do órgão de fiscalização e cópia da certificação legal de contas, quando emitidos e

e) Relação nominal dos responsáveis.

4. As entidades que nos termos da lei elaboram demonstrações financeiras consolidadas, devem remeter as mesmas ao Tribunal de Contas acompanhadas dos seguintes elementos:

- a) Indicação da entidade consolidante, com identificação do respectivo órgão de gestão e respectivos responsáveis, a quem esteja cometido a responsabilidade pela consolidação de contas;
- b) Relatório e parecer do órgão de fiscalização e cópia da certificação legal de contas, quando emitidos;
- c) Balanço consolidado;
- d) Demonstração de resultados por natureza consolidados;¹²⁰
- e) Anexos às demonstrações financeiras consolidadas;
- f) Relatório de gestão consolidado;
- g) Nota informativa sobre as entidades incluídas ou excluídas da consolidação e os motivos que justificam tal inclusão ou exclusão;
- h) Regras e métodos observados na consolidação e
- i) As demonstrações financeira individuais das entidades que integram o perímetro de consolidação dos grupos públicos previstos na Portaria n.º. 794/2000, de 20 de Setembro.

5. Para além dos documentos e informações referidos pode o Tribunal de Contas recolher junto do organismo ou de terceiros quaisquer outros elementos ou informações que repute necessários para a verificação de contas.

IV

Notas técnicas

Para os documentos constantes do anexo I, devem ter-se em linha de conta as seguintes notas técnicas:

- a) A acta sobre a apreciação das contas deverá identificar os factos mais importantes constantes dos documentos de prestação de contas, abrangendo nomeadamente os fluxos seguintes:
 - Recebimentos/Pagamentos;

¹²⁰ Quando aplicável.

- Receita/Despesa;
 - Proveitos/Custos;
 - Saldos iniciais e finais;
 - Resultados de gerência e de exercício;
 - Despesa por pagar (do exercício e de exercícios anteriores).
- b) Deve ser indicado no anexo VIII – “Mapa dos Fundos de Maneio por dotação orçamental”, os responsáveis dos fundos de maneio, fins a que destinam, bem como o valor do fundo, da(s) dotação(ões) orçamental(is), e a data da sua constituição, reconstituição e/ou regularização.
- c) Na ausência de recibos de quitação, as transferências bancárias devem estar apoiadas em relações das quais constem todos os elementos necessários ao seu controlo, designadamente, o valor, a conta bancária utilizada, a operação originária e o documento comprovativo (factura, contrato ou outro), o n.º. da autorização ou o n.º. da ordem de pagamento, o nome do beneficiário e a comprovação da efectivação da operação.

V

Disposições finais

1. O envio dos documentos de prestação de contas deverá ser efectuado através de qualquer suporte e formato informático, desde que a estrutura, o formato e a informação de controlo referida em cada mapa sejam claramente identificados no documento constante do anexo III.
2. Caso não seja possível dar cumprimento ao estabelecido no número anterior devem os serviços remeter aquela documentação, em suporte papel, com a devida justificação pelo órgão de gestão.
3. Os documentos identificados com os números 36, 39 a 41 e 46 deverão ser remetidos em suporte papel, devendo tal situação ser devidamente especificada na guia de remessa.
4. Do anexo III das presentes instruções consta uma declaração que deve ser assinada pelos membros do órgão de gestão, em que se assegura que o conteúdo do suporte informático corresponde integralmente aos originais em suporte de papel, encontrando-se disponíveis para consulta nos arquivos da entidade ou envio ao Tribunal de Contas sempre que este o entenda necessário.

O envio do anexo III deverá ser efectuado em suporte papel, emitido em duplicado.

5. Na prestação de contas em suporte papel, todos os documentos a enviar ao Tribunal de Contas deverão ser originais ou fotocópias autenticadas, com origem em modelos produzidos tipográfica ou informaticamente. O seu envio deverá ser efectuado através de guia de remessa, de acordo com o anexo II, emitida em duplicado.
6. Os documentos de prestação de contas deverão ser assinados pelos responsáveis que estiverem em funções ao tempo da sua remessa, devendo os que deixaram de exercer funções durante o exercício prestar todas as informações que lhes forem solicitadas.

VI

Entrada em vigor

1. As presentes instruções devem ser observadas, relativamente às entidades enunciadas no n.º. 1 da Parte I, a partir da gerência de 2004 ou do ano económico em que o plano oficial de contabilidade pública ou planos sectoriais sejam efectivamente adoptados, mantendo-se até então em vigor as actuais instruções aplicáveis à organização e documentação das contas (Instruções aprovadas para a organização e documentação das contas dos fundos, organismos e serviços com contabilidade orçamental de 13/11/85; Resolução n.º. 1/93 de 21/01; Instruções 1/97 de 03/03; e Instruções 2/97 de 03/03).
2. No caso das contas consolidadas de grupos públicos previstas no POC-Educação aprovado pela Portaria n.º. 794/2000 de 20/09, o disposto no n.º. III.5. das presentes instruções, só será aplicável a partir do ano económico em que a primeira consolidação por grupo público seja realizada.

VII

Aplicação às regiões autónomas

A aplicação destas instruções às Regiões Autónomas depende de despacho do Juiz da respectiva Secção Regional, nos termos do artigo 104.º alínea a) da Lei 98/97, de 26 de Agosto.

VIII

Publicação

Publique-se na 2ª Série do *Diário da República*, nos termos da alínea d) do nº 2 do artº 9º da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto.

ANEXOS

Anexo I	Documentos de prestação de contas
Anexo II	Guia de remessa 1 – Documentos
Anexo III	Guia de remessa 2 – Suporte informático
Anexo IV	Reconciliações bancárias
Anexo V	Síntese das reconciliações bancárias
Anexo VI	Relação de funcionários e agentes em situação de acumulação de funções
Anexo VII	Relação de documentos de receita ou despesa
Anexo VIII	Mapa dos Fundos de Maneio
Anexo IX	Relação nominal dos responsáveis

(adaptado das Instruções nº1/2004 do TC)

ANEXO II

GUIA DE REMESSA

Designação da entidade

Período da Gerência

DOCUMENTOS ENVIADOS		
<i>Entidades cujo regime contabilístico imponha a aplicação integral do respectivo plano contabilístico</i>	<i>Entidades cujo regime contabilístico admita a utilização de formas simplificadas de aplicação do respectivo plano contabilístico</i>	<i>Montante anual de receita ou despesa igual ou inferior ao limite definido pelo Tribunal de Contas para efeitos de dispensa da remessa de contas</i>

Nº	(a)	Designação	Nº	(a)	Designação	Nº	(a)	Designação
1		Balanço	3		Controlo orçamental – Despesa	5		Fluxos de caixa
2		Demonstração de resultados	4		Controlo orçamental – Receita	1; 2		Balanço e demonstração de resultados, se aplicável
3		Controlo orçamental – Despesa	5		Fluxos de caixa	36		Acta da reunião em que foi discutida e votada a conta
4		Controlo orçamental – Receita	7		Descontos e retenções	46		Parecer do órgão de fiscalização, se aplicável
5		Fluxos de caixa	8		Entrega de descontos e retenções	35		Relação nominal de responsáveis
6		Situação financeira	9		Desenvolvimento das despesas com o pessoal			
7		Descontos e retenções	10		Orçamento - Despesa			
8		Entrega de descontos e retenções	11		Orçamento – Receita			
9		Desenvolvimento das despesas com o pessoal	17		Caracterização da entidade			
10		Orçamento - Despesa	19		Alterações orçamentais - Despesa			
11		Orçamento – Receita	20		Alterações orçamentais - Receita			
12		Decomposição das dívidas de terceiros	21		Contratação administrativa - Situação dos contratos			
13		Orçamento financeiro – Aplicação de fundos próprios	22		Contratação administrativa - Formas de adjudicação			
14		Orçamento financeiro – Origem de fundos próprios	23		Execução de programas e projectos de investimento			
15		Orçamento económico – Custos e perdas	24		Transferências correntes - Despesa			
16		Orçamento económico – Proveitos e ganhos	25		Transferências de capital - Despesa			
17		Caracterização da entidade	26		Subsídios concedidos			
18		Notas ao balanço e à demonstração de resultados por natureza	27		Transferências correntes - Receita			
19		Alterações orçamentais - Despesa	28		Transferências de capital - Receita			
20		Alterações orçamentais - Receita	29		Subsídios obtidos			
21		Contratação administrativa - Situação dos contratos	30		Activos de rendimento fixo			
22		Contratação administrativa - Formas de adjudicação	31		Activos de rendimento variável			

23	Execução de programas e projectos de investimento	33	Relatório de gestão			
24	Transferências correntes - Despesa	34	Guia de remessa			
25	Transferências de capital - Despesa	35	Relação nominal de responsáveis			
26	Subsídios concedidos	36	Acta da reunião de apreciação das contas pelo órgão competente			
27	Transferências correntes - Receita	37	Norma de controlo interno e suas alterações			
28	Transferências de capital - Receita	38	Relação dos documentos de receita e de despesa			
29	Subsídios obtidos	39	Certidões ou extractos dos saldos bancários			
30	Activos de rendimento fixo	40	Certidões dos juros obtidos no exercício			
31	Activos de rendimento variável	41	Certidões das verbas recebidas de outras entidades			
32	Situação e evolução da dívida e juros	42	Reconciliações bancárias			
33	Relatório de gestão	43	Síntese das reconciliações bancárias			
34	Guia de remessa	44	Relação de acumulação de funções			
35	Relação nominal de responsáveis					
36	Acta da reunião de apreciação das contas pelo órgão competente					
37	Norma de controlo interno (b)					
38	Relação dos documentos de receita e de despesa					
39	Certidões ou extractos dos saldos bancários reportados ao fim do exercício					
40	Certidões dos juros obtidos no exercício					
41	Certidões das verbas recebidas de outras entidades					
42	Reconciliações bancárias					
43	Síntese das reconciliações bancárias					
44	Relação de acumulação de funções					
45	Balancetes sintéticos antes e após o apuramento dos resultados, devidamente identificados					
46	Relatório e parecer do órgão de fiscalização e cópia da certificação legal de contas, quando emitidos					

Assinalar com "X" no quadrado apropriado à situação aplicável à entidade.

(a) Assinalar com "X" os documentos enviados;

(b) Deve incluir as normas relativas ao Fundo Maneio e fazer-se acompanhar de indicação, das acções inspectivas levadas a efeito, nos últimos 3 anos, por órgão de controlo interno.

A remeter sempre que se verificarem alterações.

(adaptado das Instruções nº1/2004 do TC)

Apêndice 2 – Informação a prestar pelos SFA

1.5.2. Prestação de contas em contabilidade orçamental

Relativamente aos serviços e organismos que apenas dispõem de contabilidade orçamental, deverão proceder ao envio dos documentos de prestação de contas nos termos das instruções oportunamente divulgadas, recorrendo à mesma forma de envio indicada no ponto anterior.

QUADRO 2 - INFORMAÇÃO A PRESTAR - ADMINISTRAÇÃO CENTRAL

UNIVERSO	ELEMENTOS	PERIODICIDADE	PRAZO	MODELO	FORMA DE ENVIO
Serviços Integrados / Serviços e Fundos Autónomos	Necessidades relativas a Despesas com o pessoal	Mensal	Acompanha o PLC mensal	Anexo 1 Circular	E-mail - Ministério (Min)
	Deslocações em território nacional e estrangeiro (RCM n.º 51/2006)	Mensal	dia 15 do mês seguinte	Anexo 11	E-mail - Min.
	Encargos Assumidos e não pagos (vd ponto 1.1.)	Trimestral	Mês seguinte após o trimestre	-	SIGO (a)
	Contratos Locação Financeira	Bianual	15 de Janeiro e 31 de Julho	Anexo III	E-mail - Min.; DSAFP
	Auxílios Financeiros e Indemnizações a particulares (ponto 1.2.)	Anual	30 de Abril	Anexo IV	E-mail - DSC
	Créditos extintos (ponto 1.3.)	Anual	30 de Abril	Anexo V	E-mail - DSC
	Documentos de prestação de contas (ponto 1.5.)	Anual	30 de Abril	-	SIGO; E-mail - Min.
Serviços e Fundos Autónomos	Contas da execução orçamental	Mensal	15 dias do mês seguinte	Mapas 7.1. e 7.2. POCP	SIGO
	Balancetes analíticos	Mensal	15 dias do mês seguinte	-	SIGO
	Alterações Orçamentais	Mensal	15 dias do mês seguinte 15 de Fevereiro de 2008 para o 4.º trimestre	Mapas 8.3.1.1 e 8.3.1.2 POCP	SIGO (a)
	Mapa de Origem e Aplicação de Fundos	Mensal	Acompanha o PLC mensal	Anexo VI	E-mail - Min.; DSO
	Relatório de Execução Orçamental	Trimestral	30 dias após final trimestre	-	E-mail - Min.
	Operações de Financiamento	Trimestral	15 dias após final trimestre	Anexo VII	E-mail - DSAFP
	Situação da dívida e activos em títulos dívida emitidos pelas administrações públicas	Trimestral	30 dias após final trimestre	-	SIGO (a)
	Neutralidade de Fundos	Bianual	15 de Fevereiro e 15 de Agosto	-	SIGO (a)
Entidades Coordenadoras dos Programas Orçamentais	Relatório de Avaliação da Execução do Programa (Capítulo I - ponto 1.5)	Bianual	31 Janeiro e 31 Julho	-	E-mail - Min.

(a) Numa primeira fase apenas será possível prestar a intbrmação mediante acesso directo (on-line) ao SIGO

(adaptado da Circular nº 1333, série A, da DGO)

Apêndice 3 – Guião

FIABILIDADE					
Designação	Nº	Critério a observar	Sim (1)	Não (0)	NA (9)
BALANÇO					
Activo					
Edifícios e Outras Construções:					
Valor contabilizado no activo	1	A entidade dispõe de edifícios próprios e os mesmos estão no activo			
Amortização acumulada	2	A entidade tem edifícios e os mesmos estão a ser objecto de amortizações			
Totalmente amortizado	3	Não estão a ser totalmente amortizados			
Crítérios de valorimetria	4	Utiliza os critérios especificados pelo POCE			
Equipamento Básico					
Valor no activo	5	A entidade tem equipamento básico e o mesmo está no activo			
Amortização acumulada	6	A entidade tem equipamento básico e o mesmo está a ser objecto de amortizações			
Equipamento Administrativo					
Valor no activo	7	A entidade tem equipamento administrativo e o mesmo está no activo			
Amortização acumulada	8	A entidade tem equipamento administrativo e o mesmo está a ser objecto de amortizações			
Despesas de Investigação e Desenvolvimento					
Valor no activo	9	A entidade tem despesas de investigação e as mesmas estão no activo			
Amortização acumulada	10	A entidade tem despesas de investigação e as mesmas estão a ser objecto de amortizações			
Crítérios de valorimetria	11	A entidade tem despesas de investigação e utiliza os critérios especificados pelo POCE			
Existências de Matérias-Primas e/ou Mercadorias					
Dividas de Terceiros					
Dividas de clientes e outros devedores	13	A entidade tem dividas a terceiros e estão no activo			
	14	Existe no balanço dividas a terceiros e estas coincidem com o mapa de execução orçamental 7.2			
Disponibilidades					
	15	O valor do balanço coincide com o de fluxos de caixa			
Património					
	16	O valor do património é igual ao dos anos anteriores			
	17	O valor do património difere dos anos anteriores e isso está descrito no anexo			

FIABILIDADE					
Designação	Nº	Critério a observar	Sim (1)	Não (0)	NA (9)
Resultado Líquido	18	O valor dos resultados (transitados + líquido) coincide com o valor dos resultados transitados do ano n			
Passivo					
Dividas a Terceiros					
Dividas a fornecedores e outros credores	19	A entidade tem dividas a terceiros e estão no passivo			
	20	Existe no balanço dividas a terceiros e estas coincidirem com o 7.1			
DEMONSTRAÇÃO RESULTADOS					
Calculo das amortizações do exercicio	21	Efectua o cálculo da amortização anual			
Apresenta valor na conta 61 - CMVMC	22	A conta 61 coincide com o valor da 32 e/ou 36			
MAPAS DE EXECUÇÃO ORÇAMENTAL / DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS					
Diferença entre a POC 63 e Orçamental 04	23	O valor da conta 63 coincide com a CE 04			
Diferença entre a POC 64 e Orçamental 01	24	O valor da conta 64 coincide com a CE 01			
Diferença entre a POC 68 e Orçamental 03	25	O valor da conta 68 coincide com a CE 03			
Diferença entre a POC 71 e Orçamental 07	26	O valor da conta 71 coincide com a CE 07			
Diferença entre a POC 78 e Orçamental 05	27	O valor da conta 78 coincide com a CE 05			

CONFORMIDADE					
Designação	Nº	Critério a observar	Sim (1)	Não (0)	NA (9)
BALANÇO					
Activo					
Edifícios e Outras Construções:					
Valor contabilizado no activo	1	A entidade dispõe de edifícios próprios e os mesmos estão no activo			
Amortização acumulada	2	A entidade tem edifícios e os mesmos estão a ser objecto de amortização			
Totalmente amortizado	3	Estão completamente amortizados e, de acordo com regras CIBE, estão a ser reavaliados			
Crítérios de valorimetria	4	Utiliza os critérios especificados pelo POCE			
Equipamento Básico					
Valor no activo	5	A entidade tem equipamento básico e o mesmo está no activo			
Amortização acumulada	6	A entidade tem equipamento básico e o mesmo está a ser objecto de amortizações			
Crítérios de valorimetria	7	A entidade utiliza os critérios especificados pelo POCE			
Equipamento Administrativo					
Valor no activo	8	A entidade tem equipamento administrativo e o mesmo está no activo			
Amortização acumulada	9	A entidade tem equipamento administrativo e o mesmo está a ser objecto de amortizações			
Crítérios de valorimetria	10	A entidade utiliza os critérios especificados pelo POCE			
Despesas de Investigação e Desenvolvimento					
Valor no activo	11	A entidade tem despesas de investigação e as mesmas estão no activo			
Amortização acumulada	12	A entidade tem despesas de investigação e as mesmas estão a ser objecto de amortizações			
Crítérios de valorimetria	13	A entidade tem despesas de investigação e utiliza os critérios especificados pelo POCE			
Comentários no anexo 8.2.6	14	A entidade tem despesas de investigação e elabora comentários			
Existências de Materias Primas					
	15	A entidade tem e estiverem no activo			
	16	Estão valorizadas de acordo com os critérios especificados pelo POCE			
	17	A entidade tem existências de matérias-primas e/ou mercadorias e elabora comentários			

CONFORMIDADE					
Designação	Nº	Critério a observar	Sim (1)	Não (0)	NA (9)
Existências de Mercadorias	18	A entidade tem e estiverem no activo			
	19	Estão valorizadas de acordo com os critérios especificados pelo POCE			
	20	A entidade tem existências de matérias-primas e/ou mercadorias e elabora comentários			
Dividas de Terceiros					
Dividas de clientes e outros devedores	21	A entidade tem dívidas a terceiros e estão no activo			
	22	Existe no balanço dividas a terceiros e estas coincidem com o mapa de execução orçamental 7.2			
Disponibilidades	23	O valor do balanço coincide com o de fluxos de caixa			
Património					
	24	O valor é igual ao dos anos anteriores			
	25	O valor do património difere dos anos anteriores e isso está descrito no anexo			
Resultado Líquido	26	O valor dos resultados (transitados + líquido) coincide com o valor dos resultados transitados do ano n			
Passivo					
Dividas a Terceiros					
Dividas a fornecedores e outros credores	27	A entidade tem dividas a terceiros e estão no passivo			
	28	Existe no balanço dividas a terceiros e estas coincidirem com o 7.1			
DEMONSTRAÇÃO RESULTADOS					
Calculo das amortizações do exercício	29	Efectua o cálculo da amortização anual			
Apresenta valor na conta 61 - CMVMC	30	A conta 61 coincide com o valor da 32 e/ou 36			
MAPAS DE EXECUÇÃO ORÇAMENTAL / DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS					
Diferença entre a POC 63 e Orçamental 04	31	O valor da conta 63 coincide com a CE 04			

CONFORMIDADE					
Designação	Nº	Critério a observar	Sim (1)	Não (0)	NA (9)
Diferença entre a POC 64 e Orçamental 01	32	O valor da conta 64 coincide com o valor da 01 do mapa 7.1 ou então revela valor de acordo 2/14			
Diferença entre a POC 68 e Orçamental 03	33	O valor da conta 68 coincide com a CE 03			
Diferença entre a POC 71 e Orçamental 07	34	O valor da conta 71 coincide com a CE 07			
Diferença entre a POC 78 e Orçamental 05	35	O valor da conta 78 coincide com a CE 05			
MAPAS OBRIGATÓRIOS REMESSA CG AO TC					
	36	Balanço e Demonstração de Resultados - 5 e 6			
	37	Mapas de Controlo Orçamental 7.1 e 7.2			
	38	Mapa de Fluxos de Caixa - 7.3			
	39	Mapas de Pessoal - 7.5.1, 7.5.2, 7.6			
	40	Caracterização da Entidade - 8.1			
	41	Notas ao Balanço e à Demonstração de Resultados - 8.2			
	42	Transferências e Subsídios Obtidos e Concedidos - 8.3.4			
	43	Relatório de Gestão			
	44	Acta da aprovação Contas			
CONTROLO INTERNO					
	45	Apresenta sistema de controlo interno redigido sob a forma de norma			
	46	Apresenta elementos nos anexos que permitam fazer referência à norma do Fundo de Maneio e de inspecções levadas a cabo nos últimos 3 anos			
CONTABILIDADE ANALÍTICA					
	47	Tem o sistema de contabilidade analítica implementado			
	48	É possível verificar o cálculo dos custos dos diversos serviços, custo aluno, custo cursos			
	49	Apresenta demonstrações de custos por funções - Modelo A8			
	50	Apresenta quadros de análise de custos por actividades - Quadros A			

CONFORMIDADE					
Designação	Nº	Critério a observar	Sim (1)	Não (0)	NA (9)
CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS	51	É possível comparar proveitos directos com os custos directos; e, os proveitos directos com os custos totais da(s) actividade (s)			
	52	Apresenta o anexo 8.4 - notas sobre a contabilidade analítica			
	53	Apresenta ou não a consolidação contas			
	54	Está definido o perímetro de consolidação			
	55	A consolidação é assinada por um ROC			
	56	Apresenta relatório de gestão consolidada			
	57	Balanço e Demonstração de Resultados Consolidados			
	58	Anexos às demonstrações financeiras consolidadas			
	59	Certificação legal das contas			
	60	Estão definidas a entidade mãe e as entidades consolidadas			

Apêndice 4 – Questionário

QUESTIONÁRIO

A Conformidade e a Fiabilidade da Informação Contabilística nas Instituições de Ensino Superior Dados a 31 de Dezembro de 2004

1. Caracterização da Entidade

1.1. Nome entidade: _____

1.2. Tipo de autonomia: (coloque cruz na respectiva opção)

- Administrativa
 Administrativa e Financeira
 Administrativa, Financeira e Patrimonial
 Outra _____

1.3. Pertence a algum grupo:

- Politécnico - Qual? _____
 Universidade - Qual? _____

1.4. Número de Funcionários:

1.4.1. Docentes _____

1.4.2. Não docentes _____

2. Implementação do Plano Oficial de contabilidade para o Sector da Educação (POCE)

2.1. Aplica o Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação? Sim Não

Se respondeu **sim**, passe à questão **2.4**

2.2. O que motivou a não implementação do mesmo? (Coloque cruz na(s) respectiva(s) opção(ões))

- Recursos Humanos sem formação académica e/ou profissional na área da contabilidade pública
 Recursos Humanos Escassos
 Orçamento insuficiente para aquisição de software adequado
 Outras - Quais? _____

2.3. Prevê a sua implementação para quando? _____

**(Se ainda não implementou o POCE, independentemente da sua amplitude,
terminou o inquérito por aqui)**

2.4. Quantas pessoas estiveram envolvidas directamente na implementação? _____

2.5. Quais e/ou Quem: _____

2.6. Que habilitações académicas possuem? _____

2.7. Têm formação profissional ou académica na área da contabilidade pública? Sim Não

2.8. Houve formação das pessoas envolvidas na implementação do POCE antes da sua implementação? Sim

Não

2.8.1. Se **Sim**, a que nível? _____

2.8.2. Se respondeu **não**, houve recorrência a entidades externas para essa mesma implementação? Sim
 Não

2.8.2.1.1. Se **Sim**, a que nível? _____

2.9. Qual a amplitude da sua implementação?

2.9.1. Tem contabilidade orçamental? Sim Não

2.9.2. Tem contabilidade analítica, utilizando o plano de contas da classe 9? Sim Não

2.9.2.1. Se respondeu **Sim**, apresentou os mapas previstos no POCE no envio das Contas de Gerência ao Tribunal de Contas? Sim Não

2.9.2.1.1. Se **Não**, qual a razão desse não envio? _____

2.9.3. Tem sistema de controlo interno implementado e redigido sob a forma de norma?

Sim Não

2.9.3.1. O Sistema de controlo interno foi elaborado pela:

- Própria instituição
 Recorreram a entidades externas - (quais)? _____

2.9.4. Efectuou a consolidação de contas? Sim Não

2.9.4.1. Se respondeu **Sim**, a mesma foi assinada por um Revisor Oficial de Contas?

Sim Não

2.9.4.1.1. Se **Sim**, Que mapas consolidados enviou ao Tribunal de Contas? _____

2.9.5. É entidade? Consolidante Consolidada

2.9.5.1. Se é **consolidante**, quais as entidades que alberga como consolidadas _____

2.9.5.2. Se é **consolidada**, qual a entidade consolidante _____

3. Informações sobre Demonstrações Financeiras

3.1. Os edifícios são propriedade própria? Sim Não

3.1.1. Quantidade _____

3.2. Os edifícios foram adquiridos a título: Gratuito Oneroso

3.3. Os edifícios são alugados? Sim Não

3.3.1. Se **sim**, a uma entidade: Pública Privada

3.4. Possui projectos de investigação em curso? Sim Não

3.4.1. Se **sim**, quais? _____

3.5. Tem docentes em regime de PRODEP? Sim Não

3.6. Possui laboratórios de investigação? Sim Não

3.6.1. O resultado da pesquisa/trabalhos proveniente desses laboratórios é para?

- Consumo da instituição
 Para venda ao exterior
 Outras - Qual? _____

3.7. O que é que a entidade tem sob administração directa? (coloque cruz na(s) respectiva (s))

Livraria/papelaria

- Cantinas
- Reprografia
- Laboratórios
- Bar
- Outras - Quais? _____

3.8. Possui armazém de mercadorias? Sim Não

3.9. Faz o cálculo dos stocks para efeitos contabilísticos? Sim Não

3.10. A entidade efectua amortizações de: (coloque uma cruz na(s) respectiva(s))

- Edifícios e Outras Construções
- Equipamento Básico
- Equipamento Administrativo
- Despesas de Investigação e Desenvolvimento
- Outras - Quais? _____

3.11. A entidade possui reforços de amortizações de imobilizações corpóreas? Sim Não

3.11.1. Qual o valor? _____

3.11.2. Apresenta esse valor no mapa 8.2.7 previsto no POCE? Sim Não

3.11.2.1. Se **não** porquê? _____

3.12. Que critérios contabilísticos especificados pelo POCE utiliza na valorização de:

3.12.1. Edifícios e Outras Construções _____

3.12.2. Equipamento Básico _____

3.12.3. Equipamento Administrativo _____

3.12.4. Despesas de Investigação e Desenvolvimento _____

3.12.5. Existências de Matérias-primas _____

3.12.6. Existências de Mercadorias _____

3.13. No Balanço a entidade apresenta o valor do Património? Sim Não

3.13.1. Se respondeu que **não**, qual a razão dessa não apresentação? _____

3.14. Contabiliza nos acréscimos e diferimentos os subsídios de Férias e Natal? Sim Não

3.14.1. Se respondeu que não, justifique? _____

3.15. A entidade apresenta a Conta 691 – Transferências de Capital Concedidas? Sim Não

3.15.1. Qual o seu valor? _____

3.16. A entidade apresenta a Conta 7983 – Transferências de Capital Obtidas? Sim Não

3.16.1. Qual o seu valor? _____

Grata pela sua colaboração

Apêndice 5 – Carta de Apresentação às Entidades

Exmo(a) Sr.(a)

Presidente / Director(a) / Administrador(a)

2006/05/22

Envio inquérito no âmbito da dissertação mestrado em Administração Pública, subordinado ao tema a “A Fiabilidade e a Conformidade da Informação Contabilística nas Instituições de Ensino Superior”

Ana Isabel Carmona Pereira Louro, Técnica Superior de 2ª Classe no Sector de Contabilidade e Património da Escola Superior de Saúde Dr. Lopes Dias do Instituto Politécnico de Castelo Branco, mestranda em Administração Pública na Universidade do Minho (uma parceria com o Instituto Politécnico de Castelo Branco), encontro-me a desenvolver um trabalho de investigação no âmbito do assunto em epígrafe. Efectuei no Tribunal de Contas a verificação segundo diversos parâmetros, de todas as contas das entidades de ensino superior público com autonomia administrativa e financeira. Contudo, sendo a minha pretensão a verificação da conformidade e da fiabilidade dessa informação, e, os motivos da não implementação do POCE na sua total amplitude (se for o caso); os dados constantes das contas de gerência não me permitem tirar ilações definitivas; pelo que, venho deste modo enviar a V. Excia um questionário, o qual deverá ser preenchido com a maior celeridade possível. Qualquer esclarecimento adicional é favor contactar para os endereços abaixo discriminados.

Mais informo que os dados não serão para efectuar juízos de valor, mas somente para a elaboração do projecto em questão, e, para completarem a informação depositada no Tribunal de Contas. Mais informo que o projecto em questão está a ser orientado pelo Professor Doutor João Carvalho da Universidade do Minho e um dos mentores do Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação.

Se for do vosso interesse, e, aquando da finalização do referido trabalho, poderei disponibilizar um relatório do mesmo. É importante salientar que o mesmo poderá ser um adjuvante à verificação de que factores, estão na não implementação integral do POCE, nas várias instituições de ensino superior, incluindo a vossa.

Agradecendo desde já toda a atenção dispensada.

Com os melhores cumprimentos

Ana Isabel Carmona Pereira Louro

Contactos:

telefone: 272 340 560 (ESALD) ou 965486253

fax: 272 340 568 (ESALD)

morada: Largo Dr. José Lopes Dias, apartado 59, 6001-909 Castelo Branco